

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Poskytování elektronických služeb v rámci EU z pohledu DPH

Supplying of Electronic Services within the EU from the VAT Point of View

Student: Bc. Marek Sič

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2018

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Marek Sič**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: Poskytování elektronických služeb v rámci EU z pohledu DPH
Supplying of Electronic Services within the EU
from the VAT Point of View

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vymezení základních pojmů
3. Poskytování služeb z pohledu DPH
4. Komparace poskytování elektronických služeb ve vztahu k osobám povinným a nepovinným k dani
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016. 144 s. ISBN 978-8-7273-176-3.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2017 – výklad s příklady*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. 424 s. ISBN 978-80-271-0428-4.

KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 8. vyd. Praha: VOX, 2017. 396 s. ISBN 978-80-87480-56-4.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018

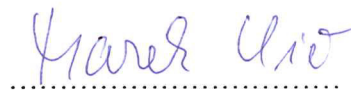


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci kromě příloh vypracoval samostatně. Přílohy č. 1 – 10, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnil.“

V Ostravě dne 27. 4. 2018

Handwritten signature in blue ink, reading "Marek Sič". Below the signature is a dotted line.

Bc. Marek Sič

Obsah

1	Úvod	5
2	Vymezení základních pojmů	6
2.1	Právní úprava DPH	6
2.2	Předmět daně	6
2.3	Územní působnost	6
2.4	Druhy plnění	7
2.5	Daňové subjekty	8
2.5.1	Osoby povinné k dani	8
2.5.2	Skupina	8
2.5.3	Osoby nepovinné k dani	9
2.5.4	Plátci	9
2.5.5	Identifikované osoby	10
2.5.6	Registrace k dani u plátce a identifikované osoby	11
2.6	Základ, sazby a výpočet daně	12
2.7	Vlastní daň a nadměrný odpočet	14
2.8	Daňové doklady	15
2.8.1	Základní pravidla pro vystavování daňových dokladů	15
2.8.2	Náležitosti daňových dokladů	16
2.8.3	Zjednodušené a zvláštní daňové doklady	16
2.9	Zdaňovací období	18
2.10	Správa daně v České republice	18
2.10.1	Daňové identifikační číslo	19
2.10.2	Daňové přiznání	19
2.10.3	Kontrolní hlášení	19
2.10.4	Souhrnné hlášení	21
3	Poskytování služeb z pohledu DPH	23
3.1	Místo plnění při poskytnutí služeb	24
3.2	Druhy poskytovaných služeb	25
3.2.1	Služby vztahující se k nemovité věci	25
3.2.2	Poskytnutí přepravy osob	26
3.2.3	Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy	27
3.2.4	Stravovací služby	28
3.2.5	Nájem dopravního prostředku	28
3.2.6	Služby zprostředkovatele osobě nepovinné k dani	29
3.2.7	Služby u přepravy zboží osobě nepovinné k dani	29
3.2.8	Služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité hmotné věci osobě nepovinné k dani	29

3.2.9	Služby telekomunikační, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani	30
3.3	Zvláštní režim jednoho správního místa.....	32
3.3.1	Právní úprava MOSS.....	33
3.3.2	Vymezení základních pojmů	33
3.3.3	Režimy MOSS a jejich rozlišení	34
3.3.4	Registrace do režimu MOSS	35
3.3.5	Údaje v přihlášce k registraci	36
3.3.6	Žádost o přístup k aplikaci MOSS	37
3.3.7	Oznámení změn registračních údajů	37
3.3.8	Daňové přiznání v MOSS	37
3.3.9	Reverse charge	39
4	Komparace poskytování elektronických služeb ve vztahu k osobám povinným a nepovinným k dani.....	40
4.1	Představení společnosti poskytující elektronické služby.....	40
4.2	Poskytování služeb osobám povinným k dani v EU	40
4.2.1	Služby z pohledu neplátce DPH a IO.....	41
4.2.2	Služby z pohledu plátce DPH.....	43
4.3	Poskytování služeb osobám nepovinným k dani v EU.....	46
4.4	Problematika elektronických služeb	48
4.4.1	Kdo služby poskytuje a odvádí DPH	49
4.4.2	Status příjemce služeb	53
4.4.3	Místo příjemce, kam je služba poskytována	55
4.4.4	Nová pravidla pro poskytovatele elektronických služeb.....	57
4.5	Shrnutí a doporučení.....	59
5	Závěr	61
	Seznam použité literatury	62
	Seznam zkratk	65
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

21. století lze označit za století digitalizace, jelikož dochází k neustálému vývoji nových technologií, multimédií a jejich inovacím. V dnešní době, již lidé většinou používají mobilní telefony s různými aplikacemi, stahují hudbu, místo knih si kupují e-booky, simultánně (zároveň) sledují dva pořady na jedné televizi nebo odebírají online noviny. Pevné telefonní linky a hudební nosiče se pomalu, ale jistě, dostávají do zapomnění. Nejistá budoucnost čeká i noviny, jelikož přinášejí zprávy, které si lidé přečtou na internetu a díky němu mají neustálý přístup k aktualitám. Výše uvedené aplikace, e-booky či stahování hudby, lze daňovou terminologií označit jako „elektronické“ či „digitální“ služby a u tohoto typu služeb, musí poskytovatel rozlišovat, zda službu poskytuje osobě povinné či nepovinné k dani, jelikož z obou případů mu vyplývají jiné povinnosti. S nárůstem digitalizace přicházejí různá opatření a návrhy, jak z těchto služeb správně vybírat daně nebo jak zamezit daňovým únikům. Právě těmito elektronickými službami se bude diplomová práce zabývat.

Diplomová práce je rozdělena na dvě teoretické a jednu praktickou část. První teoretická část se bude věnovat dani z přidané hodnoty, konkrétně například předmětu, základu a výpočtu daně, daňovým subjektům, jejich registraci či správě daně v ČR.

Druhá část se zaměří na jednotlivé poskytované služby z pohledu daně z přidané hodnoty a závěr této části je zaměřen na režim jednoho správního místa, společně se službami spadající pod tento režim a režim reverse charge.

Praktická část se bude věnovat modelovému příkladu, přičemž budou prakticky řešeny povinnosti, které musí poskytovatelé elektronických služeb splnit vůči správcům daně. Dále se praktická část bude věnovat problémům těchto služeb, se kterými se poskytovatelé setkávají, a na závěr se bude práce zabývat návrhem Evropské komise, který by měl přinést usnadnění poskytovatelům elektronických služeb.

Hlavním cílem diplomové práce je analýza poskytování elektronických služeb z pohledu poskytovatele služeb. Cílem je poskytnout poskytovatelům elektronických služeb náhled na problematiku těchto služeb, jak postupovat např.: při otázkách, kdo je příjemce nebo kde se příjemce služby nachází a nabídnout případná doporučení. Dalším cílem bylo pro poskytovatele připravit návod, jak správně postupovat v rámci vyplňování registrací, hlášení a přiznání, při poskytnutí služby OPD nebo OND. Posledním cílem, bylo zhodnotit dopady návrhu EU na poskytovatele elektronických služeb.

V diplomové práci byla použita metoda deskripce, syntézy, analýzy a komparace.

2 Vymezení základních pojmů

V daňovém systému Česká republika (dále jen „ČR“) jsou rozlišovány dva typy daní a to přímé a nepřímé. Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) spadá do větve nepřímých daní a je nejdůležitější nepřímou daní a zároveň také nejsložitější. Je placena všemi kupujícími, jelikož je obsažena v cenách nakoupeného zboží a nakoupených služeb, odváděna je však prodejci. Oblast DPH je zásadním nástrojem veřejných financí po celém světě. Z tohoto důvodu je v Evropské unii harmonizována, jelikož celá řada ustanovení nachází předobraz v unijní legislativě, jež je závazná pro členské státy Evropské unie (dále jen „EU“).

2.1 Právní úprava DPH

V České republice je DPH upravena Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), který zapracovává předpisy Evropské unie a Směrnicí 2006/112/ES. Zmíněná směrnice nahradila tzv. Šestou směrnici, podle které byl konstruován ZDPH kde dni vstupu ČR. Tato směrnice je základním předpisem pro uplatňování DPH v členských státech EU a byla již mnohokrát novelizována. [4], [8]

2.2 Předmět daně

Předmět daně je vymezen v § 2 ZDPH a upravuje, co podléhá dani v tuzemsku. Předmětem daně je podle § 2 odst. 1 ZDPH dodání zboží a poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Za předmět daně je dále považováno např.: pořízení nového dopravního prostředku za úplatu z jiného členského státu (dále jen „JČS“) osobou nepovinnou k dani. Dle § 2 odst. 2 ZDPH je předmětem plnění zdanitelné plnění, které není osvobozené od daně. [4], [15]

2.3 Územní působnost

Územní působnost rozlišuje území, v němž se daný právní předpis uplatňuje. Z pohledu DPH se území rozlišují na tuzemsko, jiný členský stát a třetí země, které definuje § 3 ZDPH takto:

- Tuzemsko zahrnuje území ČR,
- JČS EU s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o EU a Smlouva o fungování EU zahrnuje území, jež je souhrnem území států, které patří do EU např.: Německo, Rakousko, Francie, Dánsko, Španělsko, Itálie. Při obchodování s EU se jedná o dodání nebo pořízení, tzv. intrakomunitární plnění. Území, která jsou součástí EU, ale pro účely DPH jsou považovány za

třetí země, patří např.: Kanárské ostrovy, Livigno, Normanské ostrovy, Alandy, Ceuta,

- Třetí země zahrnuje území mimo EU např.: USA, Austrálie. [14], [15]

2.4 Druhy plnění

ZDPH rozlišuje jednotlivé druhy plnění. Plnění, jež jsou předmětem daně, se rozlišují na zdanitelná a osvobozená plnění. V podkapitole 2.2 Předmět daně je uvedeno, co je považováno za zdanitelné plnění. Osvobozená plnění se rozdělují na plnění s nárokem a bez nároku na odpočet daně. Mezi plnění bez nároku na odpočet podle § 51 ZDPH patří:

- finanční, penzijní a pojišťovací činnosti,
- dodání a nájem nemovité věci,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,
- sociální pomoc,
- provozování hazardních her.

U osvobození od daně bez nároku na odpočet se neuplatní daň na výstupu a dochází ke ztrátě nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, které se vztahují k těmto plněním, jež jsou osvobozena. Plátce daně je povinen přiznat osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně v daňovém přiznání (dále jen „DP“) za zdaňovací období, ve kterém plátcí vznikla povinnost tato plnění přiznat, tedy ke dni uskutečnění plnění, který se stanoví podobně jako k datu přijetí úplaty či zdanitelných plnění. [6], [8]

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně definuje § 63 ZDPH a do těchto plnění spadá např.:

- dodání a pořízení zboží z JČS,
- vývoz a dovoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země,
- přeprava a služby vázané na dovoz a vývoz zboží,
- přeprava osob.

Při uskutečňování výše uvedených plnění nedochází ke krácení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění. Plátce, jenž uskutečňuje plnění osvobozená od daně, má povinnost přiznat tato plnění do DP ke dni jeho uskutečnění, pokud zákon nestanoví jinak. Osvobozená plnění od daně jsou uváděny do DP, ale dle § 2 odst. 3 ZDPH, nejsou tato plnění považována za zdanitelná. V případě, že plátce uskutečňuje plnění osvobozená od daně

s nárokem na odpočet, hodnota plnění je stanovena dle § 36 ZDPH, který upravuje základ daně. [4], [15]

2.5 Daňové subjekty

Mezi daňové subjekty patří osoby podléhající dani, které jsou díky své činnosti potenciálními plátcí daně. Níže budou tyto daňové subjekty definovány.

2.5.1 Osoby povinné k dani

Osoba povinná k dani (dále jen „OPD“) je definována jako každá právnická (dále jen „PO“) nebo fyzická osoba (dále jen „FO“), která samostatně na jakémkoliv místě uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost. OPD jsou nejen osoby tuzemské, ale i osoby z JČS a třetích zemích, které podnikají, respektive vykonávají ekonomickou činnost samostatně.

V některých případech je za OPD považována i osoba, jenž ekonomickou činnost přímo nevykonává. [3], [15]

PO, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání je rovněž považována za OPD, pokud poskytuje služby a dodává zboží za úplatu.

Do skupiny OPD patří od roku 2008 i skupina, jenž je v § 5a ZDPH definována.

Výše je uveden pojem ekonomická činnost, který bude níže detailněji definován.

Ekonomickou činnost definuje § 5 odst. 2 ZDPH a je brána jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Dále pak soustavné činnosti, které jsou vykonávány na základě zvláštních předpisů jako nezávislé činnosti. Ekonomickou činností se rozumí i využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, zda-li je tento majetek soustavně využíván. Za ekonomickou činnost jsou brány rovněž autorské příspěvky v návaznosti na změny úpravy autorských honorářů v zákoně o dani z příjmů, a také proto, jelikož výjimka plně neodpovídá pojetí ekonomické činnosti dle směrnice o DPH a související judikatury Soudního dvora Evropské unie. [14], [15]

Za ekonomickou činnost se nepovažuje činnost zaměstnanců nebo jiných osob pracujících na základě pracovněprávního vztahu a ani činnosti osob, jež jsou zdaněny jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). [5], [17]

2.5.2 Skupina

Skupina jako celek je považována za samostatnou OPD. Skupinou se rozumí skupina spojených osob, které mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku a je registrovaná jako plátce. Členem skupiny mohou být subjekty se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku, ale také subjekty z jiných států, které mají provozovnu umístěnou v tuzemsku. Součástí skupiny

mohou být pouze ty části, které jsou umístěny v tuzemsku. Každý člen skupiny nemůže být podle zákona účastníkem více skupin než jedné.

Spojené osoby jsou kapitálově nebo jinak spojené osoby. Pokud jsou spojeny kapitálově, tak jedna osoba se přímo či nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech osoby druhé nebo více osob. Podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv vzájemně spojených osob. Důležité je dbát na povinnost při přepočítávání procent při postupném vlastnění kapitálu ve skupině. [8], [15]

2.5.3 Osoby nepovinné k dani

Osoby nepovinné k dani (dále jen „OND“) lze charakterizovat jako osoby, které nevykonávají samostatně ekonomickou činnost, tedy nepodnikají a nejsou registrovány jako plátcí DPH. Zboží a služby pořizují pro soukromou spotřebu jako soukromé osoby. Do této skupiny lze zařadit veřejnoprávní subjekty jako např.: stát, kraje, obce, hlavní město Praha a jeho městské části, které neuskutečňují žádnou ekonomickou činnost. Tyto subjekty působí v oblasti veřejné správy a nejsou považovány za OPD, i když za tuto působnost vybírají úplatu. V momentě, kdy v rámci uskutečňování některých výkonů dojde dle rozhodnutí příslušného orgánu k výraznému narušení hospodářské soutěže, považují se tyto subjekty za OPD ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí. [3], [5]

2.5.4 Plátcí

Definici vymezuje § 6 ZDPH, kdy se OPD stávají plátcí DPH. OPD se sídlem v tuzemsku se stanou plátcem DPH, když jejich obrat za nejvýše dvanáct bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Výjimkou jsou osoby uskutečňující pouze plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Při překročení obratu se stanou plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, např.: v květnu došlo k překročení obratu, plátcem DPH bude OPD od prvního července. OPD se mohou stát plátcí i dobrovolně, před překročením stanoveného obratu. [7], [15]

V § 4a ZDPH je definován pojem obrat. Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které OPD přísluší za uskutečněná plnění. Do obratu je započítána úplata za uskutečněná plnění. Jde zejména o zdanitelná plnění a plnění osvobozená o daně s nárokem na odpočet daně k datu jejich uskutečnění, a to až již přijatá před nebo po uskutečnění plnění.

Úplata v podobě zálohy, která byla přijata před uskutečněním plnění, se do obratu zahrnuje až ke dni uskutečnění plnění. Do obratu se nezahrnují úplaty za plnění s místem plnění (dále jen „MP“) mimo tuzemsko. [4], [15]

2.5.5 Identifikované osoby

Identifikovanou osobou (dále jen „IO“) se mohou stát OPD, které nejsou plátcem DPH. V některých případech i OND. Kdy se stanou OPD a OND identifikovanou osobou bude vysvětleno níže.

§ 6g ZDPH uvádí, že IO se stává právnická OND a také fyzická či právnická OPD, která není plátcem DPH, jestliže pořizuje v tuzemsku zboží z JČS, které je předmětem daně. Jedná se o zboží, jehož celková hodnota bez daně překročila limit 326 000 Kč v příslušném a bezprostředně předcházejícím kalendářním roce. Zboží, jež bylo pořízeno z JČS do tohoto limitu, není předmětem daně. Do stanoveného limitu se nezapočítává ani zboží, které podléhá spotřební dani nebo pořízení nového dopravního prostředku, jelikož u těchto typů zboží vzniká povinnost přiznat daň vždy při pořízení, bez limitu.

Ve třístranném obchodě se identifikace týká např.: podnikatele, který je posledním pořizovatelem v tomto obchodu a není plátcem. V tomto případě, se stane IO ke dni prvního pořízení. [8], [15]

OPD mají povinnost se registrovat k dani, pokud nejsou v době pořízení plátcem daně. OPD jenž je pořizovatelem, se povinně stává IO a vzniká ji povinnost přiznat daň, ale na rozdíl od plátce, nemá nárok na uplatnění odpočtu daně. Nicméně po splnění povinnosti přiznat daň při pořízení zboží, zůstává podnikatel dále neplátcem DPH v tuzemsku. V rámci EU vystupuje jako plátcem.

Podle § 6h ZDPH se IO stává tuzemská OPD, jestliže má sídlo nebo provozovnu umístěnou v tuzemsku a osoba neusazená v tuzemsku ji poskytla službu s MP v tuzemsku. Osoby neusazené v tuzemsku jsou osoby se sídlem v JČS. Tyto osoby jsou registrované nebo neregistrované k dani v JČS, ale jde o OPD. Identifikovat se musí příjemce služby u všech poskytnutých služeb, u nichž je MP stanoveno tuzemsko.

Příjemce služby má povinnost identifikovat se k dani a následně přiznat daň, bez ohledu na to, jestli je poskytovatel služby registrován k dani v JČS či není, jelikož jde o OPD. U tohoto ustanovení platí stejné podmínky. Příjemce služby přizná daň, ale nemá nárok na odpočet daně. V tuzemsku je pro další uskutečnění plnění neplátcem daně. [4], [15]

§ 6i ZDPH stanovuje, že IO se stane OPD, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, není plátcem a poskytne službu s MP podle § 9 odst. 1 ZDPH s MP v JČS OPD, pokud není tato služba v JČS osvobozena od daně. Nynější právní úprava je velmi výhodná

pro poskytovatele služby, protože umožňuje přenesení povinnosti přiznat daň na OPD v JČS, pro kterou je služba poskytována a pro další plnění zůstává neplátcem DPH. Oproti § 6g a § 6h, u poskytnuté služby jde pouze o uvedení plnění do DP, ale nejedná se o nárok na odpočet.

Na rozdíl od právní úpravy § 6h, kdy je OPD povinna se identifikovat u všech poskytnutých služeb s místem v tuzemsku, bez ohledu na to podle jakého ustanovení je místo plnění (dále jen „MP“) v tuzemsku stanoveno. Identifikace u poskytnuté služby je povinná pouze u služby, kdy za MP je stanoven JČS. V případě, že je u služeb stanoveno MP dle jiných ustanovení, tak OPD, jenž poskytuje služby, nevzniká registrace identifikované osoby.

Podle § 6j ZDPH, se IO stane OPD, jenž není plátcem a má sídlo nebo provozovnu v ČR a bude poskytovat elektronické služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa. IO je ode dne následujícího po dni, ve kterém bylo OPD doručeno rozhodnutí správce daně o registraci. [8], [15]

Podle § 6k ZDPH se OPD, která není plátcem daně nebo právnická OND, stanou IO ode dne následujícího po dni, ve kterém bylo OPD doručeno rozhodnutí správce daně o registraci, jestliže budou v tuzemsku pořizovat zboží z JČS podle § 2b ZDPH.

2.5.6 Registrace k dani u plátce a identifikované osoby

Registraci k dani rozlišujeme na povinnou a dobrovolnou. Povinná registrace OPD je definovaná v § 94 ZDPH. Podnikatel, který překročí obrat podle § 6 ZDPH, je povinen podat přihlášku do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl překročen stanovený obrat.

OPD se však mohou rozhodnout, že se registrují dobrovolně. O tomto ustanovení pojednává § 94a odst. 1 ZDPH, kde je stanovena možnost dobrovolné registrace OPD, která má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. [4], [15]

U registrace IO je podnikatel podle § 97 ZDPH povinen podat přihlášku od 15 dnů ode dne, kdy se stal IO.

V případě dobrovolné registrace, podá OPD, neplátce, se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, dobrovolně přihlášku k registraci za IO, bude-li státem identifikace tuzemsko. Pro své další plnění bude i nadále neplátcem, ale u některých vybraných služeb bude moci využít výhod, které ustanovuje § 110-110ze ZDPH.

V § 97a, odst. 2 ZDPH je umožněno OPD, neplátcí, aby se dobrovolně registroval k dani jako IO, pokud bude pořizovat zboží z JČS či bude přijímat služby, které jsou poskytovány s MP v tuzemsku osobou, jenž je neusazenou osobou v tuzemsku. [8], [15]

Mezi důvody dobrovolné registrace z pohledu plátce i IO, lze uvést např.: že OPD obchoduje převážně s plátcí DPH, poskytuje služby převážně subjektům se sídlem v JČS nebo

nakupuje zboží či služby se zvýšenou sazbou, ale její výstupy podléhají sazbě snížené. [4], [24]

2.6 Základ, sazby a výpočet daně

V § 36 ZDPH je vymezen základ daně u zdanitelných plnění v tuzemsku. Základem daně je peněžní částka, kterou jako úplatu má plátce obdržet nebo již obdržel za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je uskutečněno zdanitelné plnění, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění. [4], [8]

V případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění, je základem daně částka přijaté úplaty snížená o daň. Do základu daně jsou rovněž zahrnovány jiné daně a poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění. Dále pak dotace k ceně, vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro niž je zdanitelné plnění uskutečňováno při jeho uskutečnění.

Za vedlejší výdaje se považují zejména náklady na přepravu, náklady na balení, provize a pojištění.

Při poskytnutí služby, je základem daně výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. [3], [15]

§ 47 ZDPH definuje uplatnění sazeb daně u přijatých zdanitelných plnění a přijatých úplat před uskutečněním zdanitelného plnění v případech, kdy se nejedná o osvobozené plnění. Rozlišují se tři sazby daně a to: základní a dvě sazby snížené.

Základní sazba daně činí 21 % a uplatňuje se u zboží a služeb, pokud zákon nestanoví jinak.

První snížená sazba činí 15 % a je uplatňována u zboží uvedeného v příloze č. 3 ZDPH, kam patří potraviny včetně nápojů (výjimkou jsou alkoholické nápoje), rostliny, knihy, letáky, prospekty, zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky a ortopedické pomůcky a přístroje. Z oblasti služeb do této skupiny patří např.: pozemní, vodní a letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel, osobní doprava lanovými a visutými drahami a lyžařskými vleky, ubytovací služby, stravovací služby, sociální a domácí péče, pohřební služby a služby posiloven, fitcenter a služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a ostatních výkonných umělců v případě, že se nejedná o poskytnutí oprávnění k výkonu práva dílo užít a mimo služby nezávislých novinářů, nezávislých modelů a modelek. [2], [8], [15]

Dále se pak používá, například u dovozu sběratelských předmětů a starožitností a uměleckých děl, které jsou uvedeny v příloze č. 4 ZDPH.

Druhá snížená sazba činí 10 % a byla rozšířena o položky mlýnských výrobků, jako např.: brambor, obilovin, výrobků z jedlého ovoce a ořechů. Dále do této skupiny patří

počáteční a pokračovací kojenecká výživa a potraviny pro malé děti, léky, tištěné knihy, noviny a časopisy. [2], [8], [15]

Pro výpočet daně se používají dvě metody, konkrétně metody shora a zdola. Metoda shora je použita v případě, že je známa částka včetně DPH. K výpočtu daně je zapotřebí koeficient, který se získá podílem sazby daně a sazby daně plus sto a zaokrouhlí se matematicky na čtyři desetinná místa. Vypočítaný koeficient se násobí s částkou včetně daně, a tím je spočítána daň, která je zaokrouhlena matematicky na celé koruny. Podle, níže uvedeného vzorce, se vypočítá koeficient

$$k = \frac{\text{sazba daně}}{\text{sazba daně} + 100}, \quad (2.1)$$

kde koeficient je značen písmenem k a sazba daně vyjadřuje příslušnou sazbu daně, do které spadají jednotlivá zboží a služby. Do vzorce se sazba daně uvádí bez procent. Pro výpočet daně na výstupu se použije následující vzorec

$$D_v = k \cdot \text{celková částka}, \quad (2.2)$$

kde D_v představuje daň na výstupu, písmeno k představuje koeficient a celková částka představuje celkovou částku, včetně DPH. Pro výpočet koeficientu byl zvolen vzorec (2.1), pro výpočet daně na výstupu byl použit vzorec (2.2).

Příklad: Plátce DPH nakoupil zboží podléhající základní sazbě za 1 000 Kč, včetně daně.

- Výpočet koeficientu: $21/21 + 100 = 0,1736$
- Daň na výstupu: $0,1736 \cdot 1000 = 174 \text{ Kč}$

Stejným způsobem by se postupovalo v případě výpočtu se sníženými sazbami daně. [3]

Metoda zdola je použita v případě, kdy známe částku bez DPH. K výpočtu daně je zapotřebí koeficient, který se získá tak, že se sazba daně vydělí stem. Koeficientem se vynásobí částka bez daně a tím je vypočtena daň, která je zaokrouhlena matematicky na celé koruny. U metody zdola se pro výpočet koeficientu použije následující vzorec

$$k = \frac{\text{sazba daně}}{100}, \quad (2.3)$$

kde písmeno k představuje koeficient, sazba daně představuje příslušnou sazbu daně, do které spadají jednotlivá zboží a služby. Do vzorce se sazba daně uvádí bez procent. Pro výpočet daně na výstupu se použije vzorec

$$D_v = k \cdot \text{základ daně}, \quad (2.4)$$

kde D_v představuje daň na výstupu, písmeno k představuje koeficient a základ daně představuje základ daně, bez DPH. Pro výpočet koeficientu byl zvolen vzorec (2.3), pro výpočet daně na výstupu byl použit vzorec (2.4).

Příklad: Plátce DPH nakoupil zboží podléhající základní sazbě za 1 000 Kč, bez daně.

- Výpočet koeficientu: $21/100 = 0,21$
- Daň na výstupu: $0,21 \cdot 1000 = 210 \text{ Kč}$

Stejným způsobem by se postupovalo v případě výpočtu se sníženými sazbami daně. [3]

2.7 Vlastní daň a nadměrný odpočet

Plátci DPH může v rámci jeho podnikatelské činnosti vzniknout vlastní daň nebo nadměrný odpočet. Vlastní daň vznikne v momentě, kdy daň na výstupu (uskutečnitelné plnění) je vyšší, než daň na vstupu (přijatá plnění). Nadměrný odpočet vznikne v opačném případě, kdy daň na výstupu je nižší než na daň na vstupu a příslušný správce daně vrátí plátci daň. Plátce daně má povinnost odvést správci daně kladný rozdíl vlastní daňové povinnosti. Pro stanovení vlastní daně je důležité znát daň na vstupu, tzv. nárok na odpočet daně. Nárokem na odpočet daně se věnuje § 72 až 79 ZDPH. Plátce má právo uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých tuzemských zdanitelných plnění až v okamžiku, kdy má k dispozici příslušný daňový doklad (dále jen „DD“). V těchto případech není možné, aby byl nárok uplatněn jiným způsobem než daňovým dokladem. [4], [8], [15]

U intrakomunitárního dodávání zboží či poskytování služeb, u kterých je plátce v pozici příjemce plnění osobou povinnou, je povinen přiznat daň ve svém DP. Pokud OPD neusazená v tuzemsku poskytne službu nebo v případě pořízení zboží z JČS, není držení daňového dokladu nutnou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně a lze prokázat nárok odpočtu jiným způsobem dle daňového řádu. Podobné pravidlo se uplatňuje u tuzemských plnění, kdy se přesouvá povinnost přiznat daň na plátce jako příjemce plnění. V tomto případě, se uplatňuje mechanismus tuzemského reverse charge (dále jen „RCH“).

Odpočet lze nejpozději uplatnit i po 3 letech, pokud u příjmu zdanitelného plnění byla přiznána daň u výstupu a zdanitelné plnění se použije pro vlastní investici podle § 13 odst. 4, písm. b ZDPH.

Plátce má právo uplatnit odpočet v plné nebo částečné výši. V plné výši lze odpočet uplatnit v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění nebo osvobozená plnění s nárokem na odpočet s MP v tuzemsku souvisejí s ekonomickou činností plátce. [4], [8], [15]

Částečný odpočet se dělí na poměrný a krácený odpočet. Poměrný odpočet se uplatní, pokud se část plnění použije pro činnost, která nesouvisí s jeho ekonomickou činností. Krácený odpočet pak v případě, kdy část plnění je použita pro činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet.

Jestliže plátce přijímá plnění, které nesouvisí s jeho ekonomickou činností nebo pořizuje plnění, které není dle ZDP uznáno jako daňový výdaj. Typickým příkladem je

reprezentace. V těchto případech, plátce nemá nárok na odpočet daně a uplatňuje tzv. nulový nárok na odpočet daně.

Nadměrný odpočet je chápán jako vratitelný přeplatek, který je plátcí vrácen bez žádosti a to do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, tedy do 30 dnů od lhůty pro předložení DP či ode dne skutečného předložení DP, jestliže bylo předloženo opožděně. [7], [8], [15]

Správce daně nemusí využít 30denní lhůtu pro vrácení a může vrátit přeplatek i dříve. Lhůta pro vrátku nadměrného odpočtu neběží a rozběhne se teprve až po vyměření nadměrného odpočtu v případech, kdy správce daně má pochybnosti, zda je nadměrný odpočet uveden v DP oprávněně. Správce daně nadměrný odpočet zatím nevyměří a vyzve plátce daně, aby dle daňového řádu prokázal oprávněnost odpočtu. Jestliže vratitelný přeplatek vznikl změnou stanovené daně v důsledku dodatečného vyměření, tak plátce daně musí žádat o vrácení přeplatku. [2], [4], [15]

2.8 Daňové doklady

Tato podkapitola obsahuje charakteristiku DD, náležitosti a typy DD.

DD lze charakterizovat jako písemnost, která může mít listinnou nebo elektronickou podobu. U DD v listinné a elektronické formě je důležité, aby od okamžiku jejich vystavení do konce lhůty stanovené pro jejich uchovávání byla zajištěna věrohodnost jejich původu, čitelnost a neporušenost jejich obsahu. [1], [15]

Elektronickou formu má DD pouze tehdy, pokud je obdržen a vystaven elektronicky. Osoba, pro kterou je uskutečňováno plnění, musí souhlasit s použitím daňového dokladu v elektronické podobě, což zahrnuje vystavení dokladu, jeho předání nebo zpřístupnění, včetně jeho uchování po zákonem stanovenou dobu. Pokud daná osoba nesouhlasí s použitím daňového dokladu v elektronické podobě, není možné ho v této podobě používat. Za vystavení ve stanovené lhůtě a správnost údajů, které jsou uvedeny na DD, odpovídá vždy ta osoba, jenž plnění uskutečňuje. [1], [4]

2.8.1 Základní pravidla pro vystavování daňových dokladů

Pro vystavování dokladů zpravidla platí, že musejí být vystaveny do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění. Lhůta pro vystavení dokladu může být i odlišná pro určité případy s tím, že tato lhůta činí 15 dnů od konce kalendářního měsíce, v němž vyjmenovaná skutečnost nastala.

Doklad je vystaven osobou, jíž tuto povinnost vystavení ukládá zákon. K vystavení daňového dokladu je možné zmocnit např.: třetí osobu nebo osobu, pro kterou je plnění

uskutečňováno. Zmocnění musí mít vždy písemnou formu. Pokud by zmocnění bylo uděláno elektronickou formou, musel by být opatřen uznaný elektronický podpis. [1], [8]

2.8.2 Náležitosti daňových dokladů

DD musí obsahovat níže uvedené údaje, které stanovuje § 29 ZDPH. Jedná se o tyto údaje:

- označení osoby uskutečňující plnění (dodavatel),
- daňové identifikační číslo osoby uskutečňující plnění (dodavatel),
- označení osoby, pro kterou je uskutečňováno plnění (odběratel),
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou je uskutečňováno plnění (odběratel),
- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění či den přijetí úplaty,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sazbu daně,
- výši daně, která je uváděna v české měně. [15]

Dále musí DD obsahovat údaje odkazující na příslušné ustanovení tohoto zákona a ustanovení předpisu EU či jiný údaj, který uvádí, že plnění je od daně osvobozeno, pokud je plnění osvobozeno od daně. Na DD musí být rovněž uvedeno „vystaveno zákazníkem“, jestli je osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, zmocněna k vystavení dokladu a „daň odvede zákazník“, pokud jde o osobu povinnou přiznat daň osoba, pro niž je plnění uskutečněno. [1], [15]

Co naopak nemusí být uvedeno na daňovém dokladu, je např.: daňové identifikační číslo patřící osobě, pro kterou se plnění uskutečňuje, není-li ji přiděleno nebo sazba a výše daně, jestli se jedná o plnění, které je osvobozené od daně. DD je k nahlédnutí v Příloze č. 1

2.8.3 Zjednodušené a zvláštní daňové doklady

DD je možné vystavit jako zjednodušený DD, pokud je celková částka za plnění na daňovém dokladu nižší než 10 000 Kč. Zjednodušený DD je nově vystavován pouze na základě rozhodnutí osoby poskytující plnění, nikoliv na žádost zákazníka a je možné ho použít při jakémkoliv způsobu úplaty i bezhotovostní. Zákaz vystavit zjednodušený doklad se

vztahuje na tabákové výrobky, u kterých jsou pevně stanovené ceny pro konečného spotřebitele.

Zjednodušený DD nemusí obsahovat tyto údaje:

- označení osoby, pro kterou je uskutečňováno plnění (odběratel),
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou je uskutečňováno plnění (odběratel),
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- sazbu daně.

V případě, že na zjednodušeném DD není uvedena výše daně, musí být uvedena částka, kterou získá nebo má získat osoba, která plnění uskutečňuje (dodavatel). [1], [4]

Do skupiny zvláštních DD spadají splátkové kalendáře, platební kalendáře, souhrnné DD, doklady o použití a potvrzení při dražbě a při prodeji mimo dražbu. Některé z těchto uvedených zvláštních dokladů, budou vysvětleny níže.

Splátkový kalendář lze charakterizovat jako přehledný výčet jednotlivých splátek, kterými dlužník splácí svůj dluh. Jde o přehled, v němž jsou uvedeny přesné výše a data splatnosti každé splátky. Definice splátkového kalendáře od zavedení DPH nedoznala žádných změn a je DD. Používá se ve smlouvách, ve kterých se využívá princip dílčího zdanitelného plnění. Za DD ho lze považovat, pokud obsahuje náležitosti DD a je součástí nájemní smlouvy nebo je na něj v těchto smlouvách odkazováno. [30], [31]

Platební kalendář je DD, jestliže obsahuje příslušné náležitosti. Na dokladu nemusí být uvedeno datum uskutečnění plnění ani den přijetí úplaty. V praxi je vystavován v případě pravidelných záloh, k jejichž vyúčtování dochází v delším časovém období z toho důvodu, aby nebyl vystavován samotný doklad na každou přijatou platbu. Je to doklad se svým evidenčním číslem a jsou na něm uvedeny rozpisy jednotlivých plateb na dopředu stanovené období. [4], [31]

Souhrnný DD je používán v případech, kdy OPD uskutečňuje několik samostatných zdanitelných plnění nebo plnění, které jsou osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně pro jednu osobu. Dále, pokud přijímá úplaty předcházející plněním s povinností přiznat daň. Vystavit souhrnný DD při přijetí více úplat na jedno plnění je vyloučeno. Plátce má povinnost vystavit tento doklad do 15 dnů od konce toho kalendářního měsíce, ve kterém bylo uskutečněno první zdanitelné plnění, či byla přijata první úplata za ta plnění, která jsou uvedena na souhrnném daňovém dokladu. [1], [15]

Při použití tohoto typu dokladu, je možné využít zjednodušení v uvádění údajů, které jsou pro všechna samostatná zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet dani společné. Na dokladu budou pouze jednou údaje o osobě uskutečňující plnění nebo o osobě, jenž plnění přijímá. Údaje týkající se data uskutečnění plnění nebo přijetí úplaty, ceny bez daně a slevy, základu a sazby daně, musí být uvedeny vždy a za každé plnění samostatně.

Doklad o použití je vystavován pouze v případech, kdy DD není vystavován pro jinou OPD. Nově se na dokladu musí uvádět vedle účelu použití také rozsah a předmět plnění. [15]

2.9 Zdaňovací období

V § 99 ZDPH je vymezeno zdaňovací období s vazbou na dosažený obrat a přeměny plátce na jiný daňový subjekt. Obecným pravidlem je fakt, že základním zdaňovacím obdobím u plátce, IO a skupin je vždy kalendářní měsíc. Podle § 99a ZDPH má plátce možnost rozhodnout se, že zdaňovacím obdobím pro jeho příslušný kalendářní rok bude kalendářní čtvrtletí, jestliže splní podmínky.

Mezi uvedené podmínky patří:

- 1) Obrat nepřesáhl 10 000 000 Kč za bezprostředně předcházející kalendářní rok,
- 2) Plátce není nespolehlivým plátcem,
- 3) Není skupinou,
- 4) Plátce oznámí správci daně změnu zdaňovacího období do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Pokud tedy obrat za předcházející kalendářní rok nepřesáhl částku ve výši 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím pro plátce kalendářní čtvrtletí. V případě, že obrat dosáhl částky ve výši 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím pro plátce kalendářní měsíc. [4], [15]

2.10 Správa daně v České republice

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) definuje správce daně a jeho pravomoc, úřední osoby a místní příslušnost. Správou daně se zabývají FÚ, celní úřady a jednotlivé obecní úřady. Jedná se o orgány moci výkonné, územních samosprávních celků, jiné orgány a PO nebo FO, jestliže vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

Správce daně postupuje při správě daně na základě zákonnosti, svěřené pravomoci a přiměřenosti. Osoby zúčastněné na správě daně mají rovná procesní práva a povinnosti a se správcem daně vzájemně spolupracují. [16]

Mezi pravomoc správce daně patří vedení daňových a jiných řízení dle daňového zákona, provádění vyhledávací činnosti, kontrola plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývání ke splnění povinnosti a zabezpečení placení daní.

Správa daně je vykonávána prostřednictvím úředních osob, což jsou zaměstnanci podílející se na výkonu pravomoci a prokazují se služebním průkazem. Úřední osoby musí na žádost osoby zúčastněné na správě daně sdělit své jméno, označení a ke kterému organizačnímu útvaru správce patří. Místní příslušnost správce daně se řídí u FO jejím místem pobytu (adresa trvalého bydliště). U PO se řídí jejím sídlem (adresa zapsaná v obchodním rejstříku). [15], [16]

2.10.1 Daňové identifikační číslo

Daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) je přiděleno správcem daně osobě, která dosud není registrována k žádné dani. DIČ obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, tu tvoří obecný identifikátor či vlastní identifikátor správce daně.

Daňový subjekt má povinnost uvádět DIČ ve všech případech týkajících se daní, ke kterým byl pod tímto DIČ registrován, dále pak při styku se správcem daně a v případech stanovených zákonem. Identifikátorem je u FO rodné číslo. U PO je identifikátor identifikační číslo (dále jen „IČ“). [16]

2.10.2 Daňové přiznání

Daňové přiznání slouží pro správné zjištění a stanovení daně. V DŘ byl zaveden pojem řádné daňové tvrzení. DP musí podat kromě plátce a IO i osoby, které uvedly daň na vystaveném dokladu a to v elektronické formě. Tyto osoby, neplátcí, jsou povinny přiznat daň do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém doklad vystavily. Ve lhůtě pro podání DP je i splatnost daně. Lhůtu 25 dnů pro podání DP, nelze prodloužit. Plátce má povinnost vyčíslit a zaplatit daň. DP se podává i v případě, že nevznikla povinnost přiznat daň.

V případě, že plátce zjistí chybu v již podaném řádném tvrzení do doby, kdy neuplynula doba pro jeho podání, podá opravné daňové tvrzení. V případě, že už je po lhůtě, podává se dodatečné DP. [5], [16]

2.10.3 Kontrolní hlášení

Od 1. ledna 2016 musí osoby registrované k dani (dále jen „ORD“) v tuzemsku, podávat ze zákona kontrolní hlášení (dále jen „KH“), což je speciální daňové tvrzení, jenž nenahrazuje řádné DP k DPH ani souhrnné hlášení.

KH je především z důvodu kontroly, aby došlo k zamezení neoprávněných odpočtů v případech, kdy není na druhé straně odvedena daň z plnění. V KH jsou uvedeny klíčové údaje, podle kterých se provádí párování.

Povinnost podat KH se váže ve sledovaném období ke skutečnosti:

- uskutečnění zdanitelného plnění s MP v tuzemsku, nebo přijetí úplaty před dnem uskutečnění tohoto plnění,
- přijetí zdanitelného plnění s MP v tuzemsku, nebo úplaty před dnem uskutečnění tohoto plnění.

Povinnost podat KH se netýká osob, které nejsou plátcí DPH a IO. Dále pak plátců, kteří za sledované období neuskutečnili ani nepřijali žádné plnění a plátcí uskutečňující pouze plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet např.: finanční, penzijní, pojišťovací činnosti, zdravotní služby. [7], [9]

Za sledované období se v případě PO považuje kalendářní měsíc. U FO pak podle zdaňovacího období pro účely podání DP k DPH. Plátce DPH, který je PO musí podat KH do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce bez ohledu na to, zda je měsíčním či čtvrtletním plátcem. FO podává KH ve lhůtě pro podání DP, tedy ve lhůtě do 25 dnů po skončení zdaňovacího období spolu s DP k DPH.

KH lze podat jako řádné, opravné, případně následné. Opravné nahrazuje řádné KH a je podáno ve lhůtě pro řádné KH. Následné KH se podává v momentě zjištění chyb v původně uvedených údajích a po uplynutí lhůty pro podání řádného KH. Následné KH je nutno podat do 5 pracovních dnů od dne, kdy došlo ke zjištění, že údaje uvedené v již podaném KH jsou neúplné nebo nesprávné.

Podání KH se provádí jen a pouze elektronickou formou na adresu podatelny správce daně. Údaje v KH musí mít být uvedeny ve formátu a struktuře, zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup. [9], [15]

V případě, že plátce v zákonem stanovené lhůtě nepodá KH, má ze zákona povinnost zaplatit pokutu ve výši, kterou udává § 101h ZDPH:

- a) 1 000 Kč v případě, pokud KH podá po stanovené lhůtě bez vyzvání správce daně,
- b) 10 000 Kč v případě, pokud KH podá v náhradní lhůtě po vyzvání správcem daně,
- c) 30 000 Kč v případě, pokud nepodá následné KH podle výzvy správce daně ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů, které jsou uvedeny v KH, jež bylo podáno,

d) 50 000 Kč v případě, pokud KH nepodá ani v náhradní lhůtě. [15]

Správce daně má ze zákona povinnost uložit pokutu až do výše 50 000 Kč té osobě, která nezmění či nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného KH na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností. Dále má správce daně zákonnou povinnost uložit pokutu až do výše 500 000 Kč té osobě, která závažně ztěžuje nebo maří správu daní tím, že nepodá KH. U těchto pokut dbá správce daně na to, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Správce daně při tomto přihlíží zejména k míře, s jakou je plátce ochoten spolupracovat. [4], [8]

Pokuty jsou splatné do 15 dnů od rozhodnutí právní moci o pokutě. V polovině roku 2016 došlo k novele § 101k ZDPH, který vymezuje prominutí pokut za nepodání KH. Správce daně udělil plátcům daně možnost jednoho prominutí, v případě nepodání KH v termínu. Tento krok se týká pokuty ve výši 1 000 Kč, tzn., jestliže se plátce dostane do situace, kdy dvakrát během roku nepodá KH včas, pak v prvním případě je mu pokuta odpuštěna. Při druhém prodlení vznikne pokuta přímo ze zákona. Pokuty ve výši 10 000 Kč, 30 000 Kč, 50 000 Kč se mohou na základě plátcovi žádosti o prominutí výše zcela nebo alespoň z části odpustit. Plátce však musí splnit podmínky, které jsou uvedeny v Pokynu GFŘ-D-29. [22], [32]

2.10.4 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení (dále jen „SH“) je podáváno z toho důvodu, aby správce daně byl informován o zdanitelných plněních, které subjekty udělaly v rámci EU. SH podávají plátcí, kteří dodávají zboží do JČS ORD v JČS, přemísťují obchodní majetek do JČS, poskytují služby s MP v JČS dle § 9 odst. 1 ZDPH (výjimkou jsou služby, které jsou v JČS osvobozeny od daně) ORD v JČS, u nichž má povinnost přiznat a zaplatit daň příjemce služby.

SH dále podávají IO (§ 6g – 6i ZDPH) v případě, že poskytují služby, které mají MP v JČS dle § 9 odst. 1 ZDPH. Výjimkou jsou služby, jež jsou v JČS osvobozeny od daně.

OPD, neplátce, se sídlem či provozovnou v tuzemsku, poskytuje služby s MP JČS dle § 9 odst. 1 ZDPH a stává se IO ode dne poskytnutí této služby, pokud povinnost přiznat daň a zaplatit daň vzniká příjemci služby. Vzniká tím povinnost podat SH, ve kterém jsou vykázány uvedené transakce. [8], [25]

Do SH nejsou uváděny služby, které jsou v JČS osvobozeny jako např.: pojišťovací nebo finanční služby.

Plátce má povinnost podat SH výhradně v elektronické podobě ve formě datové zprávy. Datová zpráva je opatřena elektronickým uznávaným podpisem nebo lze i bez elektronického podpisu. V tomto případě je zapotřebí, potvrdit podání doručením E – tiskopisu na místně příslušný FÚ či jeho územní pracoviště a to ve lhůtě, která je stanovena pro podání SH. Datovou zprávu lze také odeslat prostřednictvím datové schránky a to vždy ve formátu, struktuře a s údaji stanovenými Generálním finančním ředitelstvím (dále jen „GFŘ“).

SH se zpravidla podává za kalendářní měsíc. Plátce uskutečňující dodání zboží do JČS ORD v JČS musí povinně podat SH vždy za kalendářní měsíc a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

U plátce, který uskutečňuje pouze poskytnutí intrakomunitárních služeb (v rámci EU) je povinnost podat SH stejná jako podání DP, tedy do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (kalendářní měsíc či kalendářní čtvrtletí). [4], [25]

Pokud plátce uskutečňuje pouze poskytnutí služeb v rámci EU a podává SH čtvrtletně, tak jestliže v průběhu kalendářního čtvrtletí rovněž uskuteční i dodání zboží do JČS ORD v JČS, má povinnost podávat SH samostatně za každý kalendářní měsíc.

V těchto případech se podává SH samostatně za každý kalendářní měsíc již za toto kalendářní čtvrtletí, a to od prvního měsíce těchto čtvrtletí ve lhůtě do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém plátce dodal zboží. Plátce je povinen podávat měsíčně SH až do konce kalendářního roku, ve kterém uskutečnil dodání zboží do JČS ORD v JČS.

Jestliže plátce neuskutečnil v některém měsíci kalendářního roku žádné plnění do JČS, pak nemá povinnost podávat SH, jelikož jde o tzv. „nulové SH“. [8], [25]

3 Poskytování služeb z pohledu DPH

Od 1. 1. 2014 byl novelizován § 14 ZDPH ve vazbě na nový občanský zákoník. Změny se podstatně týkaly formulací, které byly sladěny se ZDP. Tato novela vypustila z úvodní části pojmy převod a přechod nemovitostí a zpřesnila, co se rozumí poskytnutím služby. Dále upravila celou formulaci v duchu nového chápání práva, které je zakotveno v NOZ, kde je právo prohlašováno za věc nehmotnou. Došlo k zavedení obecného pojmu pozbytí věci a přenechání věci k užití jinému.

Poskytnutím služby se podle § 14 odst. 1 ZDPH, rozumí veškeré činnosti, které nejsou dodáním zboží. Za poskytnutí služby dle ZDPH se rozumí také pozbytí nehmotné věci (např.: převod softwaru), přenechání zboží k užití jinému (např.: nájem, podnájem, pacht, podpacht, výpůjčka, výpros), vznik a zánik věcného břemene a zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání či strpět určité jednání nebo situaci. [4], [15]

Poskytnutím služby se podle § 14 odst. 2 ZDPH rozumí poskytnutí služby za úplatu a to i na základě rozhodnutí státního orgánu či vyplývající ze zvláštního právního předpisu. Z pravidla jde o různá soudní rozhodnutí nebo rozhodnutí vyplývající ze zvláštního zákona nebo vyhlášky. Dále pak se jedná poskytnutí služby komisionářem na základě komisionářské smlouvy či smlouvy podobného typu. Služba je považována za samostatné poskytnutí služby komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné poskytnutí služby komisionářem třetí osobě nebo komitentovi. Pro účely ZDPH jde o dvě samostatné služby a to samostatné poskytnutí služby komitentem a samostatné poskytnutí komisionářem. [4], [8]

Za poskytnutí služby za úplatu se považují případy, které jsou uvedené v § 14 odst. 3 ZDPH. Jedná se o poskytnutí služby pro účely, které nesouvisí s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Dále pak vydání vypořádacího podílu na obchodní korporaci či vydání podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě formě v nehmotném majetku, jestliže byl u tohoto majetku či jeho části uplatněn odpočet daně, nebo vložení nepeněžitě vkladu v nehmotném majetku v případě, že vkladatel při nabytí tohoto majetku uplatnil u něj nebo u jeho částí odpočet daně. Výjimkou jsou vklady obchodního závodu. Vkladatel a nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění povinnosti přiznat daň a to společně a nerozdílně.

Ustanovení § 14 odst. 4 ZDPH se věnuje poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. Jde o dočasné využití obchodního majetku s výjimkou dlouhodobého majetku pro osobní spotřebu plátce, tak i jeho zaměstnanců, jestliže

byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, či poskytnutí vlastní služby plátcem bez úplaty pro jiné účely, než které souvisejí s uskutečňováním ekonomické činnosti.

U poskytnutí služeb je důležité posuzovat jednotlivé příklady ve smyslu § 14 odst. 3 a 4 ZDPH, s ohledem na judikaturu Evropského soudního dvora. Plátce, na kterém vždy leží důkazní břemeno, musí dokazovat, že služba byla poskytnuta v rámci ekonomických činností bezúplatně.

Co se nepovažuje za poskytnutí služby, vymezuje § 14 odst. 5 ZDPH, podle něhož se za poskytnutí služby nepovažuje pozbytí obchodního závodu, dále vydání či poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, včetně poskytnutí služby, jako náhrady nebo vypořádání, podle zvláštního právního předpisu a postoupení pohledávky, která vznikla plátcí. [8], [15]

3.1 Místo plnění při poskytnutí služeb

Základním pravidlem je zdanění na principu země určení, dle sídla příjemce služby OPD. Tomuto ustanovení se věnuje § 9 ZDPH, který rozhoduje o tom, jaká osoba je příjemcem služby. Příjemcem služby může být OPD (podnikatel) dle § 9 odst. 1 ZDPH, nebo OND (občan) dle § 9 odst. 2 ZDPH. Tyto pojmy jsou blíže vysvětleny v kapitole 2.5 Daňové subjekty. [4]

Díky principu RCH je možné, aby daň byla přiznána příjemcem služby a poskytovatel se nemusel registrovat a podávat DP v jednotlivých státech. Důležitou podmínkou je to, aby byly služby poskytnuty mezi OPD ve sféře „Business-to-business“ (dále jen „B2B“).

Ustanovení § 9 ZDPH se vztahuje na tyto služby: poradenské, účetní, přepravní, právní, veterinární, kadeřnické, komisionářské, logistické nebo služby související s přepravou.

Pokud je služba poskytována tuzemským podnikatelem, neplátcem, s MP dle § 9 odst. 1 ZDPH, tak OPD se stává IO podle § 6i ZDPH a za poskytnutou službu vystaví DD. V opačném případě, jestliže je služba poskytována podle § 9 odst. 1 ZDPH a to podnikatelem z JČS pro tuzemskou OPD, pak poskytovatel má povinnost se registrovat k dani ve svém státě a tuzemský podnikatel jakožto příjemce služby, je povinen stát se IO podle § 6h ZDPH a přiznat daň v tuzemsku. Služby, které jsou poskytovány provozovně, jenž má jiné umístění než sídlo příjemce služby, je MP umístění provozovny.

Provozovna je dle § 4 odst. 1, písm. j ZDPH, definována jako organizační složka OPD, která uskutečňuje dodání zboží či poskytuje služby, jelikož je má vhodné personální a technické zdroje a je dostatečně stálá. [8], [15]

V případě, že OPD nemá sídlo v tuzemsku, ale na území tuzemska má organizační složku, která splňuje podmínky pro provozovnu přijímající služby a bude této provozovně poskytnuta služba osobou neusazenou v tuzemsku, pak při posuzování místa plnění se bude postupovat dle § 9 odst. 1 ZDPH a za MP bude určeno tuzemsko. Současně byly splněny podmínky pro registraci provozovny jako IO podle § 6h ZDPH. Například se jedná o situaci, kdy slovenský podnikatel se sídlem v Bratislavě má provozovnu umístěnou na území ČR (tuzemsko). Této provozovně slovenského podnikatele byla poskytnuta služba německým podnikatelem. MP je tak v ČR, jelikož je zde umístěna provozovna, která službu přijímá.

Za OPD pro účely stanovení MP považuje OPD ve vztahu ke všem službám, které jsou jí poskytnuty. Jestliže, se příjemce služby prezentuje poskytovateli jako OPD tím, že poskytne své DIČ pro obchodování s evropskými státy či předloží dokumenty prokazující evidenci k podnikání, pak poskytovatel služeb postupuje na základě základního pravidla B2B. [4, 8, 15]

Co se týče poskytování služeb pro OND, pak MP je dle ZDPH sídlo provozovatele, pokud výjimky nestanoví jinak. Tyto služby jsou ve sféře „Business-to-consumer“ (dále jen „B2C“). Například jde o poskytnutí služby českým podnikatelem slovenskému občanovi. MP je sídlo českého podnikatele.

Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby se použije vždy podle odst. 1 a 2, pokud ZDPH nestanoví jinak. Jinak tento zákon stanovuje dále v § 10, § 10a - § 10i ZDPH. Tato uvedená ustanovení mají přednost při naplnění daných podmínek před ustanovením § 9 ZDPH. Odchytky od základního pravidla v § 9 lze pracovně rozčlenit podle povahy služby, které stanovuje (§ 10 - § 10d ZDPH) a odchytky pro služby poskytované OND, stanoveny (§ 10e - § 10i ZDPH). [15]

3.2 Druhy poskytovaných služeb

V této podkapitole budou vyjmenovány služby, jež mají výjimku z pravidla u místa plnění. Zde ZDPH definuje MP samostatně a platí to pro služby, které jsou uvedeny v § 10, § 10a až § 10i ZDPH. [4]

3.2.1 Služby vztahující se k nemovité věci

Při poskytnutí služeb vztahujících se k nemovité věci je MP dle § 10 ZDPH místo, kde se nemovitá věc nachází. Služby vztahující se k nemovité věci, jsou uvedeny v prováděcím nařízení Rady EU č. 282/2011, které bylo vydáno 15. Března 2011. Tímto nařízením se stanovuje prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH. [7], [8]

Na základě tohoto prováděcího nařízení jsou zahrnovány pouze ty služby, které souvisejí s nemovitostí a mají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. Jedná se o služby, které se vztahují k nemovitosti a daná nemovitost tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní. Dále to jsou služby, jež jsou zaměřeny na nemovitost s cílem právní či fyzické změny uvedené nemovitosti a také služby, které jsou poskytovány na nemovitosti. Konkrétněji se jedná např.: o tyto služby:

- vypracování plánů budovy či části budovy, které jsou určeny pro určitou parcelu bez ohledu na to, zda je budova postavena či není,
- stavební dozor a bezpečnostní služby,
- stavební a demoliční práce prováděná na budově, jejích částech či trvalých konstrukcích, jako jsou potrubní systémy pro plyn, vodu a odpadní vodu,
- práce na pozemku související se zemědělskými službami (orba, setí, hnojení, zavlažování),
- oceňování nemovitosti, průzkum a posouzení rizika a celistvosti nemovitosti,
- ubytování v hotelech nebo místech, která mají podobnou funkci, jako např.: prázdninové tábory, tábořiště,
- údržba, renovace a opravy budovy, trvalých konstrukcí, inspekce a kontrola strojů nebo zařízení, jestliže jsou považovány za nemovitost. [15]

U těchto služeb není možné přesunout MP, jelikož je stanoveno „ze zákona“ a nejsou stanoveny podmínky, aby došlo ke změně MP. Jediné, co je možné, je přesunutí daňové povinnosti na OPD. MP se stanovuje stejně pro všechny osoby, ať už jde o OPD v JČS, tuzemsku či OND.

U služeb souvisejících s nemovitostí jde vždy o to, kde se nemovitá věc nachází, bez ohledu na to, kdo je příjemce.

Za služby vztahující se k nemovitosti se nepovažují např.: správa portfolia do nemovitostí, vypracování plánů pro budovu nebo její části, pokud nejsou určeny pro konkrétní parcelu. Dále pak ubytování v hotelech či táborech, jestliže zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiné osoby, instalace, montáž, údržba, oprava, inspekce či kontrola přístrojů nebo zařízení, které nejsou součástí nemovitosti. [7], [15]

3.2.2 Poskytnutí přepravy osob

V ustanovení § 10a ZDPH je konkrétně stanoveno, že při přepravě osob je MP místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. To se týká jak přepravy pravidelné (linkové), tak nepravidelné a zároveň přeprav osob mezi členskými státy EU.

Není podstatné, kdo přepravu poskytuje či pro koho je přeprava poskytnuta. Důležité je, kde se přeprava uskutečňuje a dle toho je určeno MP.

Mezi členskými státy je přeprava osob nejednotně upravena, takže MP nelze stanovit na základě zahájení a ukončení přepravy ORD nebo OPD. U této služby spadá uplatnění daně na jednotlivé členské státy, které u úseku přepravy na svém území buď daň uplatňují, nebo přepravu za daný úsek osvobozují. [4], [8]

Při přepravě osob z tuzemska do JČS je MP jak tuzemsko, tak úsek přepravy na území JČS. Úsek přepravy je v tuzemsku osvobozený od daně dle § 70 ZDPH, ale úsek přepravy v JČS je MP v JČS a tento úsek podléhá dani v tomto členském státě, dle tamní právní úpravy.

Příklad: Český dopravce (plátce), uskutečňuje pravidelnou (linkovou) přepravu z ČR do Velké Británie. Dopravce vyráží z Prahy a jeho cesta směřuje přes Německo, Francii až do Velké Británie. MP jsou tak jednotlivé úseky (ČR, Německo, Francie a Velká Británie). Pravidelná přeprava osob mezi členskými státy je na území tuzemska osvobozena od daně. Úseky v dalších členských státech podléhají dani podle právní úpravy v jednotlivých státech. [8]

3.2.3 Služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy

U kulturních, uměleckých, sportovních, vzdělávacích, zábavných nebo podobných akcí, je MP místo, kde se tato akce koná. Musí jít však o službu spočívající v oprávnění ke vstupu na takovou akci, včetně služby přímo související s tímto oprávněním a službu vztahující se k takové akci, včetně přímo souvisejících služeb, jakož i poskytnutí služby organizátora takové akce, OND. Tuto oblast vymezuje § 10b ZDPH. [15]

V § 10b odst. 1, písm. a ZDPH je uvedeno, že pokud je u těchto služeb umožněn oprávněný vstup, tak je MP místo, kde je služba poskytnuta, bez ohledu na to, zda je daná služba poskytnuta OPD (B2B) či OND (B2C). Oprávněný vstup znamená, že je služba poskytována komukoliv a účast není omezena. U těchto služeb nelze použít RCH. Jestliže jsou tyto služby poskytovány OPD v JČS, tak MP je v tuzemsku a služby podléhají dani na výstupu. V případě, že je MP v členském státě, pak MP je JČS.

Do služeb spočívajících v oprávnění ke vstupu spadají veškeré služby, které vstupují do částky vstupného, účastnického poplatku, registračního poplatku na danou akci, včetně vstupného ve formě předplacené vstupenky, permanentky nebo abonentky. Mezi služby, které přímo souvisejí s oprávněním ke vstupu, patří například používání šaten a hygienických

zařízení. Tyto služby jsou samostatně za úplatu poskytnuty v místě konání akce přímo osobě účastnící se dané akce. [4], [15]

U ostatních služeb, jako například pořádání uvedených akcí, které se vztahují k takové akci, se MP stanoví na základě toho, pro koho je daná služba poskytována. Jestliže je poskytnuto organizování uvedených akcí OPD, pak se MP stanoví na základě § 9 odst. 1 ZDPH a bude zde uplatněn mechanismus RCH. U OND je pak MP místo, kde organizace akce koná. Na těchto akcích není umožněn oprávněný vstup a veřejnost na akci nemá přístup. Příklad: Vzdělávací firma, plátce daně, pořádá v ČR seminář, kterého se zúčastní slovenské firmy, jež jsou registrované i neregistrované k dani na Slovensku. Na akci je oprávněný vstup a MP je tudíž tuzemsko. Fakturace za seminář obsahuje daň na výstupu. [4]

3.2.4 Stravovací služby

Podle § 10c ZDPH je MP při poskytnutí stravovací služby místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta. Jestliže je ale stravovací služba poskytnuta na palubě lodi, letadla, vlaku během úseku přepravy osob uskutečněného na území EU, pak je MP místo, kde byla tato přeprava osob zahájena. Za úsek přepravy na území EU je považována přeprava zahájená (první plánované nastoupení) v JČS, která pokračuje přes třetí zemi bez přestávky a je ukončena (poslední plánované vystoupení) v JČS. Zpáteční cesta je považována za samostatnou přepravu. [4], [15]

Příklad: Rychlík na trase Praha – Vídeň přepravuje osoby a na jeho palubě dochází v jídelním voze k poskytování stravovacích služeb. Konzumace jídla a pití bude podléhat dani v tuzemsku, protože přeprava byla zahájena v tuzemsku. [4]

3.2.5 Nájem dopravního prostředku

Při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku je MP místo, kde osoba, pro kterou je tato služba poskytnuta, tento dopravní prostředek přebírá. V § 10d ZDPH, který se krátkodobým nájmem zabývá, je uvedeno, že krátkodobým pronájmem se rozumí nepřetržité držení či užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní. Ustanovení § 10d odst. 1 ZDPH nerozlišuje zákazníky na OPD a OPD.

Pokud se jedná o jiný (např.: dlouhodobý) než krátkodobý nájem dopravního prostředku a tento nájem je určen pro FO (občana), pak MP je místo příjemce služby (kde se obvykle zdržuje). Jestliže je tento jiný pronájem poskytován OPD, pak je MP stanoveno na základě § 9 odst. 1 ZDPH. Nesmí se však jednat o finanční pronájem. [8]

Příklad: Česká půjčovna aut (plátce daně) zapůjčí na dobu 25 dní osobní automobil slovenskému občanovi (OND), který si auto převezme v areálu půjčovny. Dále zapůjčí vůz na

20 dní rakouské ORD, která si vůz rovněž převezme v areálu půjčovny. V obou případech platí, že tuzemsko je MP a český plátce musí uplatnit daň na výstupu. [8]

3.2.6 Služby zprostředkovatele osobě nepovinné k dani

V ustanovení § 10e je upraveno MP u služeb poskytnutých zprostředkovatelem, když jsou poskytovány OND. Musí jít o zprostředkovatelské služby, které jsou poskytovány jménem a na účet OND. MP zprostředkovatelské služby je místo zajišťovaného plnění. V případě, že dojde k poskytnutí zprostředkovatelských služeb OPD, pak je použito základní pravidlo pro stanovení místa plnění. [15]

Příklad: Realitní firma, která je plátcem daně, zajišťuje pro občana z Polska stavbu rodinného domu v Ostravě. MP je v Ostravě, jelikož se zde nachází nemovitost. Plátce svoji provizi za zprostředkování zatíží českou daní. [4]

3.2.7 Služby u přepravy zboží osobě nepovinné k dani

§ 10f ZDPH stanovuje MP místo, kde se příslušný úsek přepravy zboží uskutečňuje. Při přepravě zboží mezi členskými státy pro OND je MP místo zahájení přepravy zboží (naložení nákladu). Jedná se pouze o přepravu zboží pro OND, kdy se zahájení i ukončení přepravy nachází v JČS EU. Pokud je přepravní služba poskytnuta pro OPD v JČS, je MP sídlo či místo podnikání příjemce služby. [15]

Příklad: Firma Stěhovák, plátce daně, přepravuje nábytek francouzskému občanovi z ČR do Francie. Přeprava začala na území tuzemska, tudíž zde má plátce povinnost uplatnit daň na výstupu. Pokud by francouzský občan byl OPD, pak je MP ve Francii podle sídla příjemce. [8]

3.2.8 Služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité hmotné věci osobě nepovinné k dani

Právní úprava § 10g stanovuje MP při poskytování služeb přímo související s přepravou zboží, rovněž i služby, které souvisí s přepravou v tuzemsku. Dále poskytování služby oceňování movité hmotné věci a práce na movité věci, poskytované OND. MP je místo, kde je tato služba poskytnuta. Jestliže jsou tyto služby poskytnuty OPD, pak se použije základní pravidlo. [4], [15]

Příklad: Český autoservis, plátce daně, opraví rakouskému občanovi v tuzemsku motocykl zn. Yamaha. MP je ČR, jelikož je zde provedena oprava a autoservis uplatní daň na výstupu.

3.2.9 Služby telekomunikační, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby osobě nepovinné k dani

Těmto uvedeným službám se věnuje § 10i ZDPH. Do konce roku 2014 bylo MP sídlo nebo provozovna poskytovatele služeb. Do pravidel byla zavedena změna směrnice, konkrétně příslušná opatření článku 5 směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice o DPH s účinností od 1. 1. 2015. Změna se týkala stanovení místa plnění u telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb (dále jen „elektronické služby“). Tímto došlo ke sjednocení pravidel a veškeré elektronické služby jsou nově zdaňovány ve státě příjemce služby. V těchto pravidlech je uvedena jednotně obecná zjednodušující formulace „místo příjemce služby“, která je používána v prováděcím nařízení a dále odkaz, ze kterého vyplývá, že místo příjemce služby se určí dle tohoto přímého prováděcího nařízení. [4], [15]

K pravidlu pro stanovení místa plnění u tohoto typu služeb se v prováděcím nařízení Rady č.1042/2013, vztahují podrobnější opatření ohledně hierarchie kritérií, konkrétně v článku 24. Na základě těchto prováděcích opatření je MP u FO (občan) místo, kde se tato osoba obvykle zdržuje. Bydliště osoby je MP pouze v případě, že existuje důkaz, že v místě dochází k využití služby. U PO OND, se určení místa plnění řídí podle umístění sídla či provozovny přijímající službu. Dále se pravidel pro stanovení místa plnění týkají domněnky o místě příjemce podle čl. 24a a 24b. [12], [13], [15]

Článek 24a se věnuje poskytnutí vybraných služeb na místě, jako je například telefonní budka či stánek, přístupový bod Wi-Fi, internetová kavárna, restaurace nebo hotelová hala, na kterém musí být příjemce fyzicky přítomen, aby mu mohla být služba poskytovatelem poskytnuta. Má se za to, že příjemce je usazen, má bydliště nebo se obvykle zdržuje v daném místě a že služba se tam skutečně používá. Jestliže je místo na palubě lodi, letadla či vlaku, které provádějí přepravu cestujících, je MP stejně jako u poskytnutí stravovací služby na palubě místo zahájení přepravy osob. [13]

Článek 24b se věnuje vybraným službám poskytnutým prostřednictvím pevné linky, mobilních sítí, dekodéru či televizní karty. V případě pevné linky, je MP místo, kde má bydliště nebo se zdržuje v místě instalace pevné linky. U mobilních sítí, kde má bydliště nebo se obvykle zdržuje, nachází v zemi určené mezinárodním směrovým kódem země SIM karty použité při příjmu těchto služeb. U dekodéru či televizní karty je to místo, kde má bydliště či se obvykle zdržuje v místě, kde je dekodér nebo podobné zařízení, není-li toto místo známo v místě, na které byla zaslána televizní karta za účelem použití tamtéž. [13]

V § 10i odst. 2 ZDPH je definováno, co se rozumí „elektronicky poskytnutou službou. Dále tyto definice rozvádí příloha směrnice a články prováděcího nařízení. Níže bude uvedeno, které služby do tohoto druhu služeb spadají.

Telekomunikační služby ve smyslu čl. 24 odst. 2 směrnice 2006/112/ES zahrnují:

- pevné a mobilní telefonní služby pro obousměrný přenos hlasu, dat a videa, včetně telefonních služeb s obrazovým prvkem (videofonní služby),
- telefonní služby poskytované přes internet, včetně hlasových služeb přes internet (Voice over Internet Protocol),
- hlasovou schránku, čekající hovor, přesměrování hovoru, identifikaci volajícího, třicestnou konferenci a jiné služby hovorů,
- pagingové a audiotextové služby,
- fax, telegraf a dálnopis,
- přístup na internet, včetně world wide web (www),
- připojování soukromých sítí poskytující telekomunikační spojení pro výhradní použití daným zákazníkem.

Telekomunikační služby nezahrnují elektronicky poskytované služby a služby rozhlasového a televizního vysílání. [2], [13]

Služby rozhlasového a televizního vysílání zahrnují služby, které sestávají ze zvukového a audiovizuálního obsahu, jde o rozhlasové a televizní pořady pro simultánní poslech či sledování na základě programové skladby poskytované široké veřejnosti prostřednictvím komunikačních sítí poskytovatelem mediálních služeb pod jeho redakční odpovědností. Jde zejména o tyto případy:

- rozhlasové a televizní pořady vysílané nebo přenášené rozhlasovou či televizní sítí,
- rozhlasové a televizní pořady šířené prostřednictvím internetu nebo obdobné elektronické sítě, pokud jsou přenášeny simultánně s jejich vysíláním nebo přenosem rozhlasovou či televizní sítí.

Tyto služby nezahrnují např.: telekomunikační služby, elektronicky poskytované služby, poskytování informací o konkrétních pořadech na požádání, převod práv rozhlasového a televizního vysílání, nájem technického vybavení. [2], [13]

Elektronicky poskytované služby zahrnují služby, které jsou poskytovány přes internet či elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že poskytování je

automatizované a vyžaduje v minimální míře lidský zásah, a nejsou uskutečnitelné bez informačních technologií. Jde o tyto případy:

- hostitelství internetových stránek (web-site a web-page hosting), online uchovávání dat, dálková údržba programů a zařízení, správa vzdálených systémů, reklamní prostory na internetových stránkách,
- dodání programového vybavení a jeho aktualizace (antivirové programy, filtry, bezpečnostní brány (firewally)),
- dodání informací, textů, obrázků a zpřístupnění databází (přístup k fotografiím, digitalizovaný obsah knih, odebírání online novin a časopisů, aktualit, zpráv a počasí, používání vyhledávačů),
- dodání hudby, filmů a her, politických, kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých a zábavních pořadů a událostí (přístupy, stahování),
- poskytnutí služby výuky na dálku (pracovní sešity vyplněné žáky online).

Tyto služby nezahrnují např.: disky CD, DVD, tiskoviny, služby právníků, kteří radí klientům skrz elektronickou poštu, reklamní služby v novinách a plakátech, služby telefonní podpory.

Poskytovatel elektronických služeb musí zjišťovat, zda jsou poskytnuté přeshraniční služby pro OPD či OND. Výše vyjmenované služby poskytnuté všem OND, jsou podle § 110a-110ze ZDPH, považovány za elektronické služby s použitím zvláštního režimu jednoho správního místa. [2], [13]

3.3 Zvláštní režim jednoho správního místa

Zvláštní režim jednoho správního místa, tzv. Mini One Stop Shop (dále jen „MOSS“), se zavedl prováděcím nařízením č. 282/2011 ve znění nařízení Rady č. 1042/2013 a přinesl OPD zjednodušení. Poskytovatelé těchto služeb se vyhnou zdlouhavé povinnosti registrovat se k DPH v každém jednotlivém členském státě místa usazení jeho koncových zákazníků a nemusí zvlášť v každém členském státě podávat DP a odvádět daň. Díky daňovému portálu členského státu, kde se podnikatel k MOSS zaregistruje, pak na jednom místě podává DP a platí daně ze všech služeb, které do tohoto režimu spadají. Daňová správa daného členského státu, pak bude provádět výběr, evidenci a odvod vybrané daně do jednotlivých členských států. Registrace do režimu MOSS je dobrovolná. [2], [20]

V ČR je pro režim MOSS zvolen místně příslušným správcem daně FÚ pro Jihomoravský kraj. Komunikace se správcem daně probíhá elektronickou formou.

3.3.1 Právní úprava MOSS

MOSS je upraven následujícími právními předpisy:

- ZDPH představuje základní úpravu režimu MOSS v ČR konkrétně § 110a až § 110ze, dále jsou pro MOSS zásadní:
 - § 10i, jenž určuje MP u elektronicky poskytovaných služeb,
 - § 97a, zavádějící novou možnost dobrovolné registrace za IO,
 - § 6j navazující na § 97a, které upravují dobrovolné registrace za IO,
 - § 42, který je doplněný o specifika týkající se oprav základu daně a výše daně,
 - § 82 a § 83 doplněny o specifika nároku na vrácení daně ve vztahu k MOSS.
- DŘ, základní procesně právní předpis, jestliže ZDPH či prováděcí nařízení Rady EU nestanoví jinak, použijí se ustanovení daňového řádu,
- Směrnice rady 2006/112/ES, konkrétně hlava XII kapitoly 6. Pravidla stanovená touto směrnicí jsou v právním řádu ČR transponována v ZDPH,
- Prováděcí nařízení Rady č. 282/2011 přímo použitelné pro správce daně a daňové subjekty. Pro režim MOSS je zásadní bližším vymezením elektronických služeb a obecnými principy pro určení místa plnění. Stanovuje prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH ve znění:
 - Nařízení Rady č. 967/2012, které mění nařízení č. 282/2011, pokud jde o zvláštní režimy pro neusazené OPD poskytující elektronické služby,
 - Prováděcí nařízení Rady č. 1042/2013, které mění nařízení č. 282/2011, jestliže jde o místo poskytnutí služby.
- Nařízení Rady č. 904/2010 vymezuje pro oblast MOSS zejména druh a formu vyměňovaných informací mezi členskými státy. Z pohledu OPD stanovuje požadované registrační informace a konkrétní údaje, které je důležité předat v daňovém přiznání. Uvedené nařízení je pro všechny členské státy právně závazné a přímo použitelné v celém svém rozsahu. [23]

3.3.2 Vymezení základních pojmů

Níže budou vyjmenovány některé vybrané pojmy týkající se režimu MOSS.

Režim Evropské unie je režim pro OPD (FO a PO), které mají sídlo či provozovnu na území EU,

Vybraná služba je elektronicky poskytnutou službou poskytované OND s MP na území EU,

Stát identifikace představuje členský stát, v němž je OPD registrována k MOSS a v němž osoba přiznává a odvádí daň splatnou ve státech spotřeby,

Stát spotřeby představuje členský stát, v němž OPD poskytuje vybranou službu a není zde usazena. Na služby poskytnuté v režimu MOSS se vztahují pravidla, která jsou ve státě spotřeby použitelná na domácí poskytování služeb. Pravidla se týkají fakturace, hotovostního účetnictví a odpustění nedobytných pohledávek.

Žadatel je OPD, žádající o registraci k režimu MOSS či o přístup k aplikaci MOSS,

Uživatel je OPD, které již byl přístup k aplikaci MOSS přidělen,

Zákazník je OND, které byla poskytnuta vybraná služba. [2], [20]

3.3.3 Režimy MOSS a jejich rozlišení

Možnosti využití režimu MOSS se týká všech OPD poskytujících elektronické služby a poskytují ji přeshraničně konečnému spotřebiteli bez ohledu na to, zda jsou z EU nebo mimo EU. V případě, že se OPD rozhodne používat režim MOSS, musí poté tento režim uplatňovat ve všech příslušných členských státech EU. Nejedná se o režim, jenž je volitelný na základě jednotlivých členských států. Níže budou uvedeny příklady zmíněných režimů.

V rámci registrace do MOSS se rozlišují tzv. režim EU a režim mimo EU.

Do režimu EU se v ČR může registrovat osoba splňující následující podmínky jestliže:

- ČR je místem registrace k DPH z titulu plátce nebo IO,
- ČR je sídlem osoby,
- ČR ani EU není sídlem osoby, v ČR však má provozovnu,
- není registrována k MOSS v JČS. [23]

Příklad: Společnost se sídlem v ČR, která je plátcem, prodává online noviny a časopisy na svých internetových stránkách. Odběrateli časopisu jsou jak čeští občané, tak slovenští. Z pohledu českých občanů se o zvláštní režim nejedná, jelikož MP je sídlo příjemce, tedy tuzemsko a plátce musí uplatnit daň na výstupu. Pro slovenské občany je tato služba fakturována s platnou sazbou DPH na Slovensku. Společnost musí daň přiznat a odvést na Slovensku. Aby se společnost nemusela registrovat na Slovensku, využije režim MOSS v ČR, kde se registruje pomocí daňového portálu Finanční správy ČR (dále jen „FSČR“). FSČR každé čtvrtletní obdrží elektronicky podávané DP od společnosti, společně s úhradou daně, která se vztahuje k poskytnutým službám. FSČR se následně stará o přeposlání daňového přiznání a daně.

Do režimu mimo EU se v ČR může registrovat osoba, která splňuje následující podmínky jestliže:

- EU není sídlem osoby a není zde umístěna provozovna,
- nemá povinnost být registrována k DPH v žádném členském státě,
- není registrována k MOSS v JČS. [23]

Příklad: Společnost se sídlem v Austrálii na svých internetových stránkách prodává aplikace a vyzváněcí melodie. V EU nemá provozovnu a nemá povinnost registrace k DPH v EU. Zákazníci, kteří si stahují aplikace a melodie jsou i občané z EU, např.: z ČR, Španělska, Itálie. Faktura musí být vystavena s platnou sazbou DPH v ČR, Španělsku, Itálii a daň musí být odvedena ve zmíněných zemích. Opět, aby se společnost nemusela registrovat k DPH v každém státě EU, kam služby poskytne, využije režim MOSS a vybere si nějaký stát, např.: Itálii. V Itálii se společnost zaregistruje a podává zde čtvrtletně DP a platí daně. Italská finanční správa pak přeposílá DP a úhrady daní do jednotlivých zemí EU koncových zákazníků (ČR a Španělsko). [2], [23]

3.3.4 Registrace do režimu MOSS

Jestliže se OPD rozhodne používat MOSS v ČR, tak musí splňovat podmínky vyjmenované výše v podkapitole 3.3.3 Režimy MOSS a jejich rozlišení.

Některé případy neumožňují registraci do MOSS a jsou vymezeny v § 110i ZDPH. Důvodem je existence ochranných „karanténních“ lhůt. Například se může jednat o situaci § 110i odst. 1 ZDPH, kdy byla registrace zrušena na žádost nebo z moci úřední, z důvodu nepokračování poskytování vymezených služeb. Tím pádem, není možné použít režim MOSS po dobu dvou kalendářních čtvrtletí, ode dne zrušení registrace. Dalším případem je situace upravena § 110i odst. 2 ZDPH, kdy došlo ke zrušení registrace z důvodu závažného porušení povinnosti vztahující se ke správě daně v režimu MOSS. Režim pak nelze použít po dobu osmi kalendářních čtvrtletí od konce toho, ve kterém ke zrušení registrace došlo. Posledním případem je pak situace § 110i odst. 3 ZDPH, kdy se OPD zaregistrovala k režimu MOSS v JČS a nepřemístila sídlo či nezrušila provozovnu v tomto státě. V ČR se k MOSS nemůže zaregistrovat po dobu dvou let od konce kalendářního roku, ve kterém začala MOSS používat v JČS. [15], [23]

Do režimu MOSS se registruje elektronicky, prostřednictvím přihlášky daňového portálu. Přihláška je podána OPD v kalendářním čtvrtletí bezprostředně předcházejícímu kalendářnímu čtvrtletí, od kterého bude tento režim využíván. Registrace pak nabývá účinnosti od prvního dne následujícího kalendářního čtvrtletí.

Příklad: OPD plánuje poskytnout svoji první elektronickou službu 25. 4. 2018. MOSS tedy bude využíván od druhého čtvrtletí a přihlášku je potřeba podat v průběhu prvního čtvrtletí 2018. Registrace nabyde účinnosti 1. 4. 2018.

Existují však výjimky oproti výše popsanému příkladu a to, když je služba poskytnuta ještě před začátkem následujícího kalendářního čtvrtletí. Jestliže se OPD rozhodne používat režim MOSS již od prvního poskytnutí služby, pak je povinna podat přihlášku k registraci do 10 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém osoba službu poskytla. Registrace nabývá účinnosti od prvního dne poskytnutí služby uvedeného v přihlášce.

Příklad: Podnikatel poskytl elektronickou službu 25. 4. 2018, avšak není registrován v režimu MOSS. Hodlá-li MOSS používat od prvního poskytnutí služby, tak je povinen podat přihlášku do deseti dnů po skončení kalendářního měsíce, tedy 10. 5. 2018. Registrace nabyde účinnosti 25. 4. 2018. Pokud by byla přihláška podána po 10. 5. 2018, např.: 16. 5. 2018, pak by registrace nabyla účinnosti až 1. 7. 2018. [23]

Další výjimkou je situace, kdy dochází ke stěhování, které bylo způsobené organizační změnou. OPD přemístí své sídlo do ČR či přestane mít provozovnu v JČS a z tohoto důvodu hodlá použít režim EU v tuzemsku a přihlášku k registraci podá do 10 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém došlo ke splnění podmínek pro používání režimu EU v tuzemsku. Registrace je účinná ode dne, ve kterém došlo ke splnění podmínek pro použití režimu EU v tuzemsku tím, že přemístila sídlo či už nemá v JČS provozovnu.

Příklad: Podnikatel je k režimu MOSS zaregistrován v Rakousku. K datu 25. 4. 2018 přemístí své sídlo do ČR a nadále hodlá používat MOSS. OPD podá přihlášku k registraci do 10. 5. 2018 a registrace nabyde účinnosti 25. 4. 2018. Pokud by byla přihláška např.: 16. 5. 2018, pak by registrace nabyla účinnosti až 1. 7. 2018. [23]

3.3.5 Údaje v přihlášce k registraci

V přihlášce musí podnikatel uvést údaje, které požaduje daňový portál. Jde zejména o DIČ, kontaktní údaje, údaje o bankovním spojení, údaje o dalších registracích k DPH a případných předchozích registracích k MOSS a údaje o jednotlivých provozovnách v dalších členských státech. Než je žádost o registraci odeslána, je žadatel povinen zkontrolovat správnost údajů, jelikož na portále vkládá DIČ a další údaje, jako jméno či adresa, jsou doplněny automaticky z údajů dostupných v registru plátců DPH. Případné nesrovnalosti je třeba vyřešit kontaktováním místně příslušného správce daně

Podání přihlášky je možné potvrdit dvěma způsoby. Prvním způsobem je uznávaný elektronický podpis. Druhým způsobem je ověření identity podatele způsobem, kterým se lze

přihlásit do jeho datové schránky. Po splnění podmínek pro registraci k MOSS je osoba zaregistrována správcem daně. Vyrozhnutí rozhodnutí o registraci obdrží osoba do 30 dnů od podání přihlášky k registraci do datové schránky. V případě, že nedisponuje datovou schránkou, pak je rozhodnutí zasláno na emailovou adresu, která byla uvedena v přihlášce. [20], [21]

3.3.6 Žádost o přístup k aplikaci MOSS

Žádost o přístup je formálně zahrnuta v žádosti o registraci na daňovém portálu a jsou podávány zároveň. Plátce však má možnost žádat samostatně o registraci a o přístup požádá dodatečně poté, co byl zaregistrován v MOSS. V každém případě je nutné, aby bylo uvedeno, z jakého titulu je o tento přístup žádáno např.: z titulu žadatele, na základě plné moci či pověření). Plnou moc je možné udělit pouze v rozsahu, který opravňuje k zastupování ve všech úkonech, řízeních či jiných postupech v rámci MOSS. Plnou moc není možné omezit jen na podání žádosti o registraci či přístup. Podání žádosti o přístup se potvrzuje stejným způsobem jako podání přihlášky. Vyrozhnutí o přidělení přístupu je rovněž stejné jako v případě registrace. [23]

3.3.7 Oznámení změn registračních údajů

Změny registračních údajů může provádět pouze osoba, která obdržela přístup do aplikace MOSS. Dále může žádat o vynětí z MOSS a podávat daňová přiznání.

Aby mohlo dojít ke změně registračních údajů, je zapotřebí být již zaregistrován a mít přístup k MOSS k okamžiku, kdy uživatel hodlá oznámit změny údajů. Do aplikace MOSS se hlásí ověřením identity podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky či prostřednictvím kvalifikovaného certifikátu. Správce daně nevydává žádné rozhodnutí ani potvrzení o provedení změn, ale uživatel má povinnost oznámit změny údajů do 10 dnů od konce kalendářního měsíce, kdy nastaly. Provedené změny lze ověřit přihlášením na portál a kontrolou údajů. [20], [21]

3.3.8 Daňové přiznání v MOSS

DP je podáváno obdobným způsobem jako přihláška k registraci, a to prostřednictvím daňového portálu. V okamžiku jeho podání, je zapotřebí být registrován a mít přístup do aplikace MOSS.

Zdaňovacím obdobím pro MOSS je kalendářní čtvrtletí a uživatel má povinnost podat DP do 20 dnů po skončení zdaňovacího období, a to i v případě, že za příslušné zdaňovací období nebyly poskytnuty žádné elektronické služby. Lhůty pro podání vychází na 20. duben, 20. červenec, 20. říjen a 20. leden, a to i v situaci, kdy uvedené datum vychází na víkend či

státní svátek. DP není možné podat před ukončením příslušného zdaňovacího období. Daň je vyčíslena v eurech s přesností na dvě desetinná místa bez zaokrouhlování.

DP obsahuje údaje o elektronických službách poskytnutých uživatelem do jednotlivých členských států, a to vždy kumulovanou hodnotou celkového základu daně pro každý stát potřeby. Dále se v DP uvádí poskytnuté služby provozovnou a typy sazeb daně. Sazby a vypočtené výše daní, jsou nabídnuty automaticky pro příslušný stát, ale uživatel má možnost tyto sazby a výpočet editovat. Pro každé poskytnutí elektronické služby sídlem a jednotlivými provozovnami, typy sazeb a výši sazby daně je v DP použit samostatný řádek. Opravy základu daně a výše daně je možné provést v dodatečném DP vždy za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění. Oprava je provedena vložením správných údajů do původních řádků (změna základu a výše daně) nebo přidáním nového řádku, jestliže pro danou provozovnu, sídlo, stát spotřeby, typ sazby daně a hodnotu sazby daně řádek neexistuje. Pokud nedošlo k poskytnutí elektronických služeb do JČS konkrétní provozovně, sídlu či byla chybně uvedena sazba daně, pak se takový řádek vyplní nulovými hodnotami. V případě, že by došlo k uplatnění dobropisu, tak se musí provést oprava daňového přiznání, ve kterém bylo vykázáno původní poskytnutí služby.

Uživatel, který ho nepodá do 30 dnů od skončení zdaňovacího období, obdrží od správce daně upomínku, která mu bude zaslána na e-mailovou adresu uvedenou v přihlášce. Upomínka se týká povinnosti podat DP a provést platbu. V případě, že uživatel obdrží upomínku za tři po sobě jdoucí kalendářní čtvrtletí a do 10 dnů od obdržení každé upomínky nepodá DP, bude se jednat o závažné porušení pravidel režimu a dojde ke zrušení registrace z režimu MOSS. [21], [23]

V rámci podání DP je uživateli sděleno jedinečné referenční číslo daňového přiznání pro příslušné čtvrtletí. Referenční číslo obsahuje kód státu a identifikace, DIČ, zdaňovací období a musí být uvedeno při provádění platby ve zprávě pro příjemce. Platba bude uhrazena správci daně v den podání DP či nejpozději v den, kdy mělo být DP podáno. Za provedenou je považována v momentě, kdy je správci daně tato platba připsána na bankovním účtu. Stát identifikace dále platbu rozděluje příslušným státům spotřeby. Výjimkou jsou případy, kdy zbývající neuhrazené částky jsou nižší, než 100 EUR za každé DP.

V režimu MOSS probíhá základní komunikace se správcem daně ve státě identifikace. Stát spotřeby řeší s uživatelem kroky, jež spadají mimo systém MOSS.

Příklad: Správce daně (stát identifikace) zašle uživateli upomínku k podání daňového přiznání či provedení platby. Jestliže tuto povinnost uživatel nesplní, pak další kroky v oblasti upomínek či výzev k vybírání daně, činí stát spotřeby. [20]

3.3.9 Reverse charge

Tento pojem se objevil v několika podkapitolách diplomové práce. Nyní bude stručně vysvětlen. Jelikož se diplomová práce věnuje DPH v rámci EU, tak zde nebude vysvětleno jak RCH funguje v tuzemsku, ale jak probíhá jeho aplikace v rámci mezinárodního obchodu.

Režim RCH představuje tzv. obrácené zdanění a je využíván v oblasti DPH. Služby či zboží nejsou obvykle zdaňovány jejich dodavatelem, ale naopak odběratelem. RCH je uplatňován u zboží a služeb v mezinárodním obchodě, jak v rámci EU tak třetích zemí. Ulehčuje odběratelům zdanit služby a zboží ve svém státě bez složitého uplatňování nároku na odpočet daně v jiném státě či se registrovat k DPH v tomto jiném státě.

U poskytování přeshraničních služeb mezi OPD či plátcí daně je tento systém zdaňován, na základě základního pravidlo, které říká, že MP je místo, kde příjemce služby sídlí. Musí být však splněna podmínka, že poskytnutá služba byla pro plátce daně a ne pro nepodnikatele. Jestliže je poskytovatel i příjemce služby plátce daně, pak se je uplatněn režim RCH. Pokud je však příjemce služby neplátce, musí být daň přiznána a zaplácena poskytovatelem služby. U služeb vztahujících se k nemovitostem a službám v oblasti kultury, umění, sportu, vzdělání, přepravy osob se základní pravidlo RCH nepoužívá. [2], [11]

RCH se uplatní u všech přeshraničních zdanitelných služeb s MP v JČS nebo třetí zemi. Poskytovatel služby fakturuje služby bez DPH, kterou přizná a platí příjemce služby v souladu s právní úpravou daného státu. Při vystavení DD je povinnost uvést na dokladu údaj „daň odvede zákazník“.

Příklad: Společnost, plátce, si v rámci propagace svého podnikání zaplatí reklamu na Google, a obdrží fakturu od společnosti sídlící v Irsku. Společnost uvede přijaté plnění v DP a zároveň si uplatní nárok na odpočet daně. Daň je tak v nulové výši. [29]

4 Komparace poskytování elektronických služeb ve vztahu k osobám povinným a nepovinným k dani

Tato kapitola začíná představením společnosti poskytující elektronické služby a pokračuje rozbořem povinností, které musela společnost splnit při poskytování elektronických služeb v rámci DPH. Dále se pak zabývá problematikou, před kterou stojí poskytovatelé elektronických služeb a návrhem Evropské komise, který by přinesl změnu pro poskytovatele těchto služeb. Na závěr autor shrnul svůj pohled na problematiku elektronických služeb a uvedl své názory a doporučení.

4.1 Představení společnosti poskytující elektronické služby

Společnost 3D Visual s.r.o., IČ: 12345678, se sídlem Makovského 489/36 v Olomouci, začala podnikat 1. 1. 2018 v činnostech v oblasti informačních technologií. Společnost se specializuje na vytváření 3D modelů a vysoce realistických vizualizací, ať už jde o architekturu, exteriér, interiér, produkt či animaci. Tyto vizualizace mohou využít architekti, designéři a grafická studia pro svou práci nebo například realitní investoři a reklamní agentury ve svých projektech. Společnost dále pořádá online výukové workshopy a na webových stránkách má zpoplatněnou databázi s videy, jak vytvářet vizualizace krok po kroku.

V době zahájení své podnikatelské činnosti byla společnost neplátcem DPH, avšak v první polovině ledna, ji vznikla povinnost registrace, jako IO. Na konci ledna, pak překročila hranici obratu a podala registraci k plátcovství DPH. Od 1. 3. 2018 je vedena jako plátce. Na přelomu měsíců února a března, poskytla společnost elektronické služby občanům v JČS a vznikla ji tak povinnost odvést daň v zahraničí. Autor se v této části zaměří na povinnosti společnosti, které musí splnit při poskytování elektronických služeb OPD a OND.

Z důvodu zachování obchodního tajemství, byly změněny identifikační údaje společnosti. Veškeré přihlášky, registrace, přiznání a hlášení, jsou vyhotoveny v aplikaci EPO daňového portálu FSČR.

4.2 Poskytování služeb osobám povinným k dani v EU

Poskytované služby budou rozděleny z pohledu neplátce a plátce DPH. Níže budou popsány praktické příklady a povinnosti společnosti, které musí splnit.

4.2.1 Služby z pohledu neplátce DPH a IO

Níže uvedený příklad bude vycházet ze situace, kdy společnost začala podnikat od 1. 1. 2018 a je v roli neplátce DPH. Společnost poskytuje své služby v rámci tuzemska a EU. Ke konci měsíce ledna poskytla své služby do EU čtyřem společnostem viz. Tabulka 4.1.

Tabulka 4.1 Odběratelé služeb v EU

Datum	Společnost	MP	DIČ (VAT)	Částka (EUR)
25. 1. 2018	France architects	Francie	FR36770671035	1 200
27. 1. 2018	German visual	Německo	DE156512498	300
30. 1. 2018	Slovakia modely	Slovensko	SK8945126781	640
30. 1. 2018	Modely SK	Slovensko	neuvedeno	180

Zdroj.: vlastní zpracování

MP jsou státy Francie, Německo a Slovensko na základě § 9 odst. 1 ZDPH, jelikož došlo k poskytnutí služby do JČS, vzniká společnosti povinnost se registrovat jako IO. Společnost má povinnost se registrovat jako IO do 15 dnů od poskytnutí služby.

Dále, si společnost v rámci propagace svého podnikání, zaplatila 27. 1. 2018 reklamu od společnosti Facebook, se sídlem v Irsku za 8971 Kč. Tím přijmula službu z JČS s MP v ČR a uplatnila režim RCH.

Registrační formulář je k dispozici na daňovém portálu Ministerstva financí ČR (dále jen „MF“), společně s ostatními formuláři včetně pokynů.

Jak vyplnit formulář určený k registraci IO viz. Příloha č. 2, bude uvedeno níže v textu.

Do pole „Finančnímu úřadu pro“ se vyplní FÚ podle kraje, ve kterém má společnost sídlo. FÚ jsou rozděleny na územní pracoviště. V tomto případě, je místně příslušným úřadem FÚ Olomouc. DIČ se vyplní ve tvaru CZ + IČ, pokud bylo přiděleno. Dále se zaškrtně pole pro IO a vyplní se název společnosti, společně s údaji o sídle společnosti. Pole „e-mail“ a „telefon“, se nemusí vyplňovat, jelikož neexistuje zákonná povinnost sdělovat tyto kontaktní údaje. Je však vhodné údaje vyplnit, jelikož FÚ v případě nesrovnalostí zavolá či vyzve k doplnění podání emailem.

Do řádku 5 se vyplňuje datum povinnosti se registrovat. V tomto případě 25. 1. 2018, kdy byla poskytnuta služba francouzské společnosti. Řádek 6 slouží pro uvedení důvodu registrace. V přihlášce je uveden § 6i ZDPH, který definuje poskytnutí služby do JČS. Pokud by, si společnost zaplatila reklamu na Facebooku např.: 14. 1. 2018, stala by se tak IO dříve než poskytla službu do JČS. V řádku 5 by pak bylo uvedeno zmíněné datum a řádek 6 by obsahoval § 6h ZDPH.

V řádku 7 je uvedena částka faktury, která je přepočtena denním kurzem České národní banky (dále jen „ČNB“). Řádky 8 až 10 se nevyplní, jelikož zmíněné skutečnosti nenastaly. Řádek 11 se u registrace IO nevyplňuje. Vyplní se až řádek 11a, kde se uvádí bankovní účet pro vrácení přeplatků.

V prohlášení se vyplní osoba, která je oprávněna k podpisu. Zpravidla se jedná o jednatele společnosti. Registrace však může být podána daňovým poradcem či společností vykonávající daňové poradenství na základě plné moci. Podání proběhne elektronicky datovou schránkou. Pokud podnikatel vlastní datovou schránku, musí podání podat elektronicky.

V měsíci únoru pak musí společnost podat DP DPH a SH, a to do 25. 2. 2018. Do SH viz. Příloha č. 3, budou zahrnuty služby poskytnuté do Francie, Německa a Slovenska. Proto, aby došlo k jejich zahrnutí do SH, je důležité znát DIČ jednotlivých společností. Společnosti uvedli své DIČ, až na slovenskou společnost Modely SK.

SH je rozděleno na oddíly A a B. V oddílu A se uvádí údaje o příslušném FÚ, názvu a sídlu společnosti. Dále se vyplní kalendářní měsíc a rok, za který je SH podáváno. V tomto případě, jde o SH za měsíc leden.

Oddíl B SH slouží k vyplnění jednotlivých plnění. Autor znázorní vyplnění řádku SH údaji o francouzské společnosti. Do řádku 1 „Kód země“ se uvede zkratka FR – Francie, jako MP služby. DIČ pořizovatele se uvádí bez ID státu. U francouzské společnosti je DIČ bez kódu státu 36770671035. Kód plnění pro poskytnutí služby do JČS je 3. Počet plnění odpovídá počtu fakturací či plateb. Pokud by, společnost za měsíc leden poskytla dvě plnění francouzské společnosti, pak by v kolonce počet plnění bylo uvedeno číslo 2. Do celkové hodnoty plnění se vyplní částky přepočítané denním kurzem ČNB. V SH musí být částky uvedené v Kč. U řádku 2 a 3 se postupuje stejným způsobem. Poslední povinností, kterou musí společnost splnit, je podání DP DPH, za měsíc leden viz Příloha č. 4.

DP DPH je rozděleno na oddíly A, B a C. Oddíl A je téměř totožný jako u SH. Navíc se vyplní pouze to, že jde o řádné DP podáváno IO a vyplní se pole hlavní ekonomická činnost.

Oddíl B se týká prohlášení a vyplňuje se stejným způsobem jako u registrace k IO. Oddíl C je rozdělen na šest částí. V první části zdanitelná plnění, společnost uvedla na řádku 5 přijaté plnění od Facebooku ve výši 8 971 Kč a vyčíslila 21% daň ze základu daně, která činí 1 884 Kč. Ve druhé části, v řádku 21, je uvedena částka, která již byla vyčíslena v SH. Šlo o poskytnutí služeb ORD v JČS. Do řádku 26 je uvedeno plnění pro společnost Modely SK, jelikož slovenská společnost není registrovaná k dani na Slovensku.

Třetí a pátá část DP se společnosti netýká. Čtvrtá část zůstane nevyplněná, jelikož je společnost IO a nevzniká jí tak nárok na odpočet daně u přijatých plnění. Z pozice plátce DPH pak bude níže znázorněno, jak uplatnit nárok na odpočet v DP. V šesté části dojde k vyčíslení vlastní daně nebo nadměrného odpočtu. Řádek 62 zobrazuje souhrn první části DP. Jelikož nemá společnost nárok na odpočet daně, vzniká jí tak vlastní daňová povinnost, kterou uvádí řádek 64. Uvedenou výši daně, musí společnost zaplatit do 25. 2. 2018. Společnost zašle daň na bankovní účet 705-47623811/0710 olomouckého FÚ. Přehled účtů všech FÚ je k dispozici na webu FSČR.

Společnost tímto splnila všechny povinnosti týkající se DPH. Provedla registraci k DPH jako IO, dále pak v SH uvedla poskytnuté zahraniční služby a v DP vyčísnila daň, kterou následně odvedla příslušnému FÚ.

4.2.2 Služby z pohledu plátce DPH

Níže uvedený příklad bude vycházet ze situace a údajů výše uvedeného příkladu, kdy se společnost stala IO a poskytla i přijmula zahraniční služby. K 31. 1. 2018 společnost překročila zákonem stanovenou hranici obratu a vzniká jí tak povinnost podat registraci k DPH. Přihlášku musí podat do 15. 2. 2018 a od 1. 3. 2018 se stává plátcem DPH. Přihláška k DPH viz. Příloha č. 5 se vyplňuje stejným způsobem jako přihláška k registraci IO. Změny se promítnou v tom, že se zaškrtně pole „pro plátce“. V řádku 5 se vyplní den, který zakládá povinnost registrace. Řádek 6 uvádí § 6 ZDPH, jako důvod registrace. Řádek 7 uvádí hranici překročeného obratu. Chybně uvedená výše s sebou nenese sankce. V řádku 11 a 11a se uvádí bankovní účet. U přihlášky k IO se vyplňoval pouze řádek 11a.

Jelikož se společnost stala plátcem, musí nyní v tuzemsku fakturovat s DPH a společně s DP, bude muset podávat KH. Nyní bude zaměřena pozornost na povinnosti, které musí společnost splnit v měsíci dubnu, jakožto plátce DPH. Společnost za měsíc březen přijala viz. Tab. 4.2 a poskytla tyto plnění viz. Tab. 4.3.

Tab. 4.2 Přijatá plnění v měsíci březen

Datum	Číslo dokladu	Dodavatel	DIČ	Základ daně	DPH	CELKEM (Kč)
4. 3. 2018	2180359986	Alza	CZ27082440	17604,98	3697,02	21 302
7. 3. 2018	0756945964	O2	CZ60193336	1052,71	221,07	1 273,78
11. 3. 2018	20180003	Jan Novák	x	49705	0	49 705
16. 3. 2018	FB01-54	Facebook	IE6388047V	8971	0	8971
20. 3. 2018	4220848451	Wedos	CZ28115708	189,26	39,74	229
25. 3. 2018	2018001287	Jobs.cz	CZ29153786	998	209,58	1207,58

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.3 Poskytnutá plnění v měsíci březen

Datum	Číslo dokladu	Odběratel	DIČ	Základ daně	DPH	CELKEM (Kč)
2. 3. 2018	201801	France A.	FR36770671035	30456	0	30 456
5. 3. 2018	201802	Projekt k.	CZ68735192	90500	19005	109 505
12. 3. 2018	201803	Šantovka	CZ00187041	48000	10080	50 080
16. 3. 2018	201804	German V.	DE156512498	7607	0	7 607
20. 3. 2018	201805	Slovak. M.	SK8945126781	16211	0	16 211
27. 3. 2018	201806	Modely S.	neuvedeno	4559	0	4 559

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost musí podat SH za měsíc březen a dále DP a KH. SH za měsíc březen bude stejné jako Příloha č. 3 s tím rozdílem, že v kolonce kalendářní měsíc bude uvedeno číslo 3, jako měsíc březen.

Rozdílně však bude vypadat DP DPH, protože se společnost stala plátcem a nyní bude přiznávat a uvádět tuzemské plnění viz. Příloha č. 6.

Oddíl A a B DP bude stejný jako viz. Příloha č. 4 s tím rozdílem, že v oddíle A se změní měsíc, za který je přiznání podáváno a zaškrtně se pole pro plátce daně. Změny nastanou v oddíle C, konkrétně v první, čtvrté a šesté části.

IO nechává řádek 1 volný, jelikož je plátcem DPH vůči EU, ale v tuzemsku zůstává neplátcem. Plátce DPH pak do řádku 1 uvádí poskytnutá tuzemská plnění. V tomto případě se jedná o služby poskytnuté Projektové kanceláři a Šantovce.

Do přiznání jsou zahrnuty údaje z polí „základ daně“ a „DPH“ v Tab. 4.3. Do základu daně jsou započteny poskytnuté služby v hodnotě (90 500,- Kč + 48 000,- Kč). Daň na

výstupu pak tvoří 21 % ze základu daně, který činí 138 500,- Kč. Řádek 5 je vyplněn přijatou službou od Facebooku za 8 971,- Kč + daň 1 884,- Kč. Řádek 21 vyčísluje hodnotu poskytnutých plnění do JČS ORD (Francie, Německo, Slovensko). Řádek 26 uvádí plnění pro slovenskou OPD, která není plátcem.

Ve čtvrté části, na řádku 40, má společnost možnost odečíst přijatá tuzemská plnění. V tomto případě, jde o služby z Tab. 4.2 od Alza, O2, Wedos, Jobs.cz, v celkové výši 19 845,- Kč. Společnost má nárok si odečíst daň ve výši 4 167,- Kč. Na řádku 43 je vyplněn nárok na odpočet daně z plnění v režimu RCH (Facebook). Plátce, zde odečítá přiznanou daň z přeshraničního plnění a peněžně nic neplatí. IO tuto část nevyplňuje, jelikož nemá nárok na odpočet daně a tudíž zaplatí daň z přeshraničního plnění. Poslední šestou částí je výpočet daně.

Řádek 62 je součtem daně na výstupu z řádku 1 a 5, tedy 30 969,- Kč. Od této částky se odečte hodnota řádku 63, která je složena z řádku 40 a 43 („V plné výši“) odpočtů daně. Výsledkem pro společnost je, že jí vznikla vlastní daňová povinnost. Daň ve výši 24 918,- Kč, je splatná ve stejné lhůtě, jako se podává DP, tedy do 25. 4. 2018.

Nyní zbývá vyplnit KH viz. Příloha č. 7. KH je rozdělena na oddíly A, B a C, které jsou pak dále rozděleny podle jednotlivých plnění, s výjimkou oddílu C. Příloha č. 7 obsahuje pouze vyplněné strany KH. Úvodní strana KH je obdobná, jako oddíl A a B u DP DPH, až na výjimky. Neuvádí se, kým je KH podáváno, jelikož tuto povinnost mají pouze plátcí a hlavní ekonomická činnost společnosti. Pokud má společnost datovou schránku, vyplní pole „ID datové schránky“. Nyní k jednotlivým oddílům.

V části A. 1 se uvádí plnění z řádku 25 DP DPH. Společnost tuto část nevyplní, jelikož se jí netýká. Do části A. 2 se uvádí přijatá plnění mimo tuzemsko. V tomto případě, se zde vyplnilo přijaté plnění od Facebooku. Do řádku 1, se uvedlo DIČ dodavatele IE6388047V, a evidenční číslo dokladu FB01-54. Dále pak, datum povinnosti přiznat daň, které je 16. 3. 2018, základ daně 8 971,- Kč a daň ve výši 1 884,- Kč. Další řádky v části A. 2 se nevyplní, protože už další plnění z EU neproběhla. Část A. 3 společnost nevyplňuje, neboť neuskutečnila plnění podléhající zvláštnímu režimu pro investiční zlato.

V části A. 4 se uvádí poskytnutá plnění nad hranici 10 000,- Kč. Společnost zde uvedla poskytnuté služby Projektové kanceláři a Šantovce. Postup vyplnění řádků je stejný jako v části A. 2 až na to, že se do sloupce „DIČ odběratele“ uvádí DIČ bez kódu země. V části A. 5 se vyplňují poskytnutá plnění do hranice 10 000,- Kč. Tyto plnění společnost neposkytla, z tohoto důvodu, zůstane tato část nevyplněná. Tímto, je Oddíl A vyplněný. Nyní autor přejde na vyplnění oddílu B KH.

V části B. 1 se vykazují plnění z řádku 10 a 11 DP DPH. Zmíněnou část společnost přeskočí, jelikož nepřijala plnění v režimu RCH.

V části B. 2 se vyplňují přijatá zdanitelná plnění nad 10 000,- Kč, u kterých plátce uplatňuje nárok na odpočet. Zde společnost uvedla plnění a údaje z Tab. 4.2, konkrétně od Alzy. Do řádku 1 společnost uvedla DIČ dodavatele 27082440. Pro tuzemská plnění se uvádí DIČ bez kódu země. Dále pak uvedla evidenční číslo dokladu 2180359986., datum povinnosti přiznat daň 4. 3. 2018, základ daně 17 604,98,- Kč a daň ve výši 3 697,02,- Kč. Vzhledem k tomu, že společnost má plný nárok na odpočet, je v poli „použitý poměr“ zvoleno „Ne“. V poli „§ 44 ZDPH“ je zvoleno rovněž „Ne“, jelikož se nejedná o opravu výše daně. Další plnění už neproběhla, proto jsou další řádky prázdné. Část B. 3 slouží k vyplnění přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet do 10 000,- Kč. Zde společnost uvedla plnění z Tab. 4.2. Konkrétně jde o služby od O2, Wedos a Jobs.cz. Do pole „základ daně 1“, který slouží pro plnění se základní sazbou, se uvedla částka 2 239.97,- Kč, která je složená z částek (1052.71,- Kč + 189.26,- Kč + 998,- Kč). Do pole „Daň 1“ se uvedla částka 470.39,- Kč, která je složená z částek (221.07,- Kč + 39.74,- Kč + 209.58,- Kč).

V oddíle C jsou uvedeny kontrolní součty příslušných řádků DP DPH, které se vyplní automaticky.

Podáním DP DPH, KH a SH a zaplacením daně si společnost splnila své povinnosti. Poskytování elektronických služeb OPD s ohledem na povinnosti vůči FSČR, se od ostatních služeb nijak neliší. Jinak tomu ale je u služeb poskytnutým OND (občanům). Níže se bude autor věnovat problematice poskytování elektronických služeb OND.

4.3 Poskytování služeb osobám nepovinným k dani v EU

Poskytování služeb OND s sebou nese specifika, která budou analyzována níže. V této části, bude autor pokračovat v návaznosti na výše uvedené skutečnosti a nastíní, které povinnosti OPD musí splnit v rámci poskytování služeb OND.

Společnost na přelomu měsíců února a března poskytla tři elektronické služby OND v JČS, kdy byly zakoupeny vizualizace a výuková videa. OND byly konkrétně ze zemí Itálie, Polska a Nizozemska. Společnost se registrovala do režimu MOSS přes daňový portál viz. Příloha č. 8, která bude níže vysvětlena. V přihlášce jsou uvedené pouze údaje, které společnost uvedla.

V žádosti o registraci a přístupu do aplikace, se FÚ vyplní automaticky na Jihomoravský, jelikož správa režimu MOSS spadá pod tento úřad. Dále se vyplní DIČ, název a kontaktní údaje společnosti, mimo jiné např.: webové stránky. Do údajů pro bankovní

spojení se uvádí, kdo je vlastník účtu, IBAN a BIC, který jednoznačně identifikuje banku, u kterého má společnost účet.

Před přihláškou k režimu MOSS, společnost neposkytla žádnou službu OND, tím pádem zde společnost neuvedla požadované datum. V sekci „přístup do aplikace“ se vyplňuje, z jakého titulu je žádáno o přístup do režimu MOSS, např.: žadatel, osoba jednající na základě pověření či zástupce na základě plné moci. Společnost uvedla, že o přístup do aplikace žádá z titulu žadatele a uvedla e-mailovou adresu, kam obdrží vyrozumění o přístupu.

V situaci, kdyby společnost poskytla elektronické služby OND do 25. 1. 2018, tak se musí nejdříve registrovat jako IO dle § 6j ZDPH a teprve poté zažádat o registraci do režimu MOSS. Z pozice neplátce se tedy musí nejdříve registrovat jako IO, zatímco v pozici IO nebo plátce DPH, už OPD mohou rovnou zažádat o registraci do režimu MOSS.

U poskytování elektronických služeb OND, musí poskytovatel dbát na to, aby zvolil správnou sazbu daně dle příjemcova usazení, jelikož se sazby ve většině států EU liší.

Názornou ukázkou budou uvedené poskytnuté služby OND v měsících února a března, které uvádí Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Poskytnutá plnění v měsících února a března

Datum	Odběratel	Základ daně (EUR)	Sazba daně (%)	DPH (EUR)	CELKEM (EUR)
28. 2. 2018	Italský občan	630	22	138, 60	768, 60
9. 3. 2018	Polský občan	250	23	57, 50	307, 50
24. 3. 2018	Nizozemský občan	1000	21	210	1210
	CELKEM	1880	X	406, 10	2 286, 10

Zdroj: vlastní zpracování

Do konce měsíce března už společnost žádné služby OND neposkytla a tyto tři plnění uvedla do DP MOSS, které musí podat do 20. 4. 2018, viz. Příloha č. 9. Za MP byly zvoleny země Itálie, Polsko a Nizozemsko.

Vyplnění DP MOSS není složité. Postupy jsou vesměs stejné jako u ostatních přiznání. Začíná se údaji o společnosti, kde se vyplní DIČ a název společnosti. Důležitým údajem je referenční číslo ve tvaru CZ/CZ12345678/Q1. Představuje v podstatě variabilní symbol a skládá se z kódu země plátce, jeho DIČ a označení období a roku, za které je DP podáváno.

Ohraničená část na priznání, představuje vzorový příkaz k úhradě. Zde poskytovatel nalezne údaje, které při úhradě DPH bude potřebovat. Dále následují součtové řádky, které poskytovateli říkají, kolik má odvést FÚ na dani vyjádřenou v EUR. Celkově společnost musí zaplatit 406, 10 EUR. Poté, už zbývá doplnit dodávky do JČS. Při doplňování základu, sazby daně a DPH, se vychází z Tab. 4.4. Pro ilustraci bude popsán první řádek, ve kterém jsou vyplněny údaje o službě pro italskou OND.

V řádku se uvede DIČ poskytovatele služby CZ12345678, kód země, typ sazby daně a příslušná daňová sazba v daném státě. Kódy a jednotlivé sazby států v EU uvádí Příloha č. 10. V tomto případě jde o Itálii, jejíž mezinárodní kód je „IT“ a základní sazbu daně ve výši 22 %. Základ daně u této poskytnuté služby činí 630 EUR, daň pak 138, 60 EUR. U polského a nizozemského plnění se bude při vyplňování postupovat stejným způsobem. Tyto plnění nelze uvést pouze do DP MOSS, ale také do DP DPH, kde se objeví na řádku 26. Tam se uvede základ daně těchto plnění. Do DP DPH za březen, se tak musí připočítat březnová plnění z Tab. 4.4 v celkové výši 1 200 EUR. Společnost musí nejdříve tyto plnění převést denním kurzem ČNB. Výslednou částku 31 765,- Kč pak připočte k řádku 26 DP DPH viz. Příloha č. 6. Celková částka na řádku 26, pak bude činit 36 324,- Kč.

Tato skutečnost, není do DP DPH za měsíc březen v rámci příkladu zahrnuta, jelikož nemá vliv na vypočtenou vlastní daň. Únorové plnění italské OND pak společnost zahrnula do únorového DP DPH. Podáním priznání MOSS a zaplacení daně splnila společnost své povinnosti.

4.4 Problematika elektronických služeb

Poskytování elektronických služeb s sebou přináší různá specifika a přináší s sebou otázky, které musí poskytovatelé těchto služeb vyřešit. V dnešní době, se elektronické služby poskytují buď na přímo nebo prostřednictvím rozhraní, portálu či telekomunikační sítě, přes které je možné stahovat hudbu, aplikace, hry, obrázky nebo e – booky. Jak už autor zmínil, u poskytování musí poskytovatelé služeb řešit otázky typu:

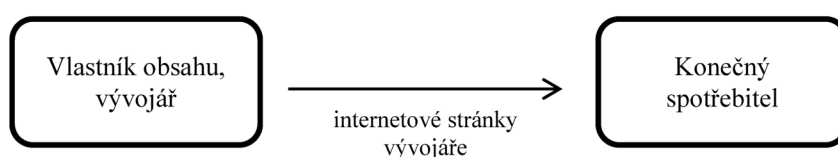
- Kdo?,
- Komu?,
- Kam?.

U otázky kdo?, poskytovatelé služeb zjišťují, který poskytovatel poskytl danou službu, a který z nich má povinnost odvést DPH. U otázky komu?, se ptá, komu službu poskytuje, zdali OPD či OND. Na poslední otázku kam?, si poskytovatel odpovídá, v jakém státě má správně odvést DPH a kde je MP. Tyto otázky budou autorem řešeny níže.

4.4.1 Kdo služby poskytuje a odvádí DPH

Každodenně se po celém světě poskytne přes portály tisíce elektronických služeb, ve formě stahování a nákupu aplikací, hudby a e – booků, které si zákazníci přidávají do svých smartphonů, tabletů nebo notebooků. Pro bližší představu si představte, že portálem je např.: Google store, App store, iTunes nebo internetové stránky, kde je možnost tyto služby zakoupit. Příjemce službu zaplatí a využívá služby, poskytovatelé služby ale řeší, kdo je vlastně poskytovatelem dané služby a kdo odvede DPH, jelikož v některých případech je řetězec poskytovatelů dlouhý a je složité určit hlavního poskytovatele služby. Autor níže analyzuje základní příklady poskytovatelů z pohledu plátce DPH na Obr. 4.1 a Obr. 4.2.

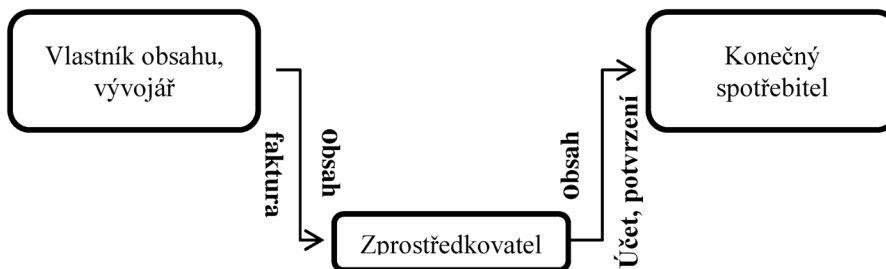
Obr. 4.1 Poskytování elektronických služeb přímo spotřebiteli



Zdroj: [19] - vlastní zpracování

Grafické schéma znázorňuje situaci, kdy vývojář aplikace, prodává své aplikace konečným spotřebitelům přímo, přes své vlastní internetové stránky, kde si spotřebitel aplikaci zaplatí a následně stáhne, do jím zvoleného zařízení. DPH odvede vývojář ve státě příjemce služby. Jinou situaci, pak demonstruje Obr. 4.2.

Obr. 4.2 Poskytování elektronických služeb spotřebiteli přes zprostředkovatele



Zdroj: [19] - vlastní zpracování

Grafické schéma znázorňuje situaci, kdy vývojář aplikace, využívá prodeje přes zprostředkovatele. Zprostředkovatel (prostředník, mezičlánek) zakoupil aplikace od vývojáře a obdržel fakturu. Aplikace pak umístil na své internetové stránky, kde je nabízí k prodeji. Při prodeji zprostředkovatel vystaví účet či potvrzení konečnému spotřebiteli, který za službu zaplatí. V této situaci, odvede DPH zprostředkovatel.

U každého plnění, které je v řetězci mezi poskytovatelem elektronických služeb a konečným spotřebitelem platí, že každý zprostředkovatel elektronickou službu přijal a dále ji poskytl. [19]

Tento fakt, ale může být vyvrácen vyvratitelnou domněnkou, kterou definuje Prováděcí Nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 v čl. 9a odst. 1 takto: „Pro účely článku 28 směrnice 2006/112/ES, pokud jsou elektronicky poskytované služby poskytnuty prostřednictvím telekomunikační sítě, rozhraní nebo portálu, jako je platforma pro stahování aplikací, má se za to, že osoba povinná k dani, která se na tomto poskytnutí služeb podílí, jedná vlastním jménem, avšak na účet poskytovatele těchto služeb, ledaže tato osoba povinná k dani výslovně označí tohoto poskytovatele za osobu poskytující dotyčné služby a tato skutečnost je zohledněna ve smluvních ujednáních mezi oběma stranami.

Aby byl poskytovatel elektronicky poskytovaných služeb považován za osobu, kterou osoba povinná k dani výslovně označila za osobu poskytující dotyčné elektronicky poskytované služby, musí být splněny tyto podmínky:

a) na faktuře vystavené nebo zpřístupněné každou osobou povinnou k dani, která se podílí na poskytnutí elektronicky poskytované služby, musí být specifikovány tyto služby a jejich poskytovatel;

b) na účtence vystavené nebo zpřístupněné příjemci musí být specifikovány elektronicky poskytované služby a jejich poskytovatel.

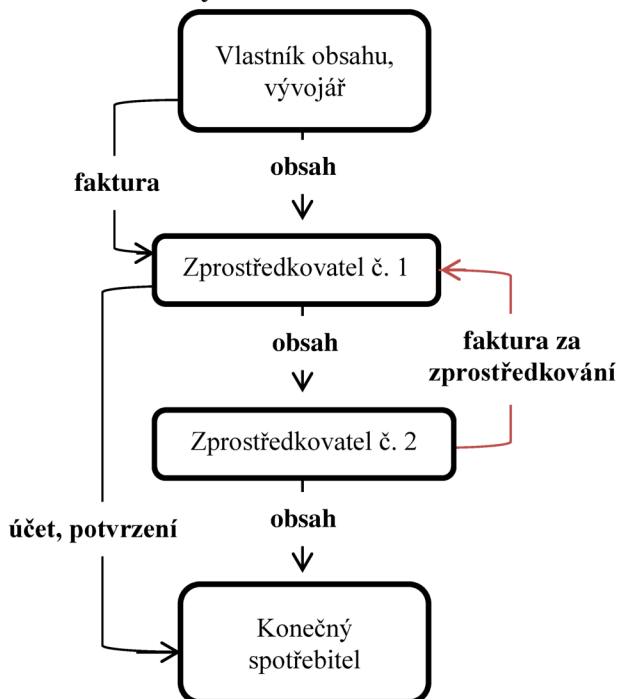
Pro účely tohoto odstavce není osobě povinné k dani, která v souvislosti s poskytnutím elektronicky poskytovaných služeb schvaluje účtování poplatku příjemci, schvaluje provedení služby nebo stanoví obecné podmínky poskytnutí služby, povoleno výslovně označit za poskytovatele těchto služeb jinou osobu.

V situaci, kdy do poskytování služby vstupuje jeden mezičlánek, a zmíněný zprostředkovatel vyvrátí domněnku, pak se již nemá za to, že službu přijímá a dále poskytuje. Povinnost odvést DPH, pak spadá na vývojáře.

V některých případech, kdy je v řetězci více mezičlánků, se stává, že někteří domněnku nevyvrátí, pak se mohou vrátit jen na ten mezičlánek, na který se vztahuje domněnka. Tím pádem nemohou v následujících fázích řetězce označit vlastníka obsahu, jako poskytovatele služby, pokud domněnku nevyvrátí. [19]

Uvedenou situaci znázorňuje Obr. 4.3. Zprostředkoval, který v řetězci schvaluje platby, provedení služby a stanovuje podmínky poskytnutí služby příjemci, nemůže tuto domněnku vyvrátit. Pro účely DPH to bude znamenat, že služby poskytuje konečnému spotřebiteli tento zprostředkovatel.

Obr. 4.3 Vyvracení domněnek



Zdroj: [19] - vlastní zpracování

Pokud je více mezičlánků v dodavatelském řetězci, je doporučeno postupovat od spodu, tedy od konečného spotřebitele, až postupně nahoru, aby došlo k správnému posouzení plnění. Situace bude níže rozebrána.

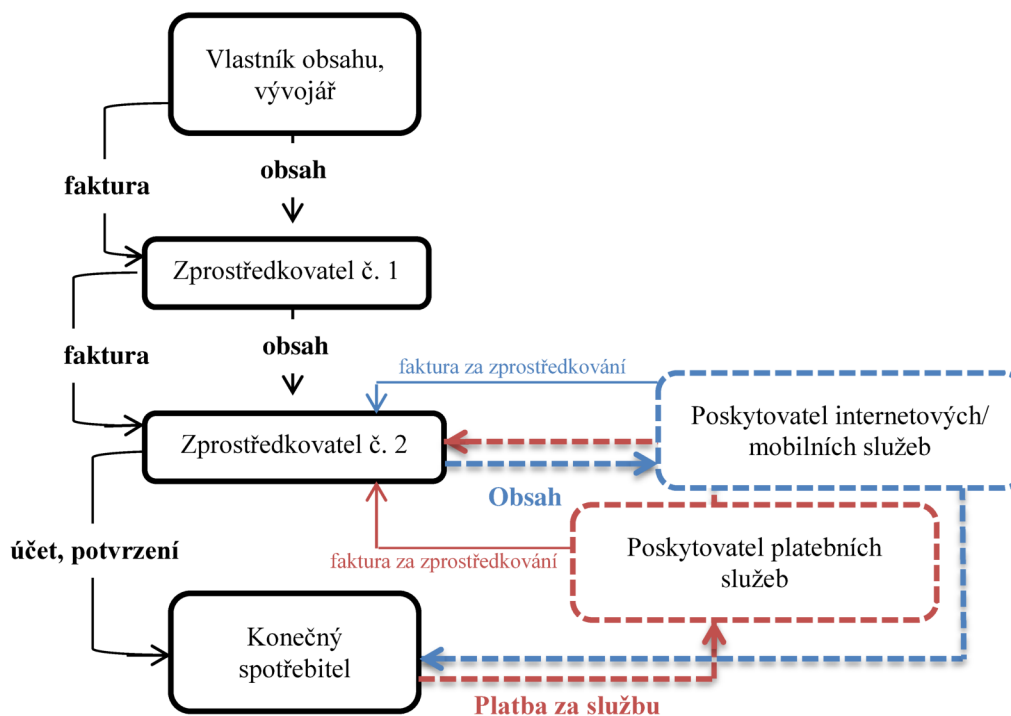
Jelikož zprostředkovatel č. 2 (dále jen „Z2“), neschvaluje platby, provedení služby a nestanovuje podmínky poskytnutí služby, tak smí využít možnosti vyvrátit domněnku. Domněnku Z2 vyvrací, protože splnil podmínky, které stanovuje čl. 9a tím, že vystavil zprostředkovateli č. 1 (dále jen „Z1“) fakturu, na které uvedl dostatečně jasný odkaz na hlavní službu a jejího poskytovatele. Z2 vystaví fakturu (**červená linka** v Obr. 4.3) za některé zprostředkované služby a hlavní službu poskytuje Z1. Ten domněnku nevyvrací, proto se vychází ze situace, kdy službu přijímá od vývojáře a dále ji poskytuje konečnému spotřebiteli.

Vývojář je v situaci, kdy vystaví fakturu Z1 za poskytnutou službu a nemá přímý kontakt s konečným spotřebitelem. Za poskytovatele služby je považován Z1, který odvede DPH, dle místa příjemce služby. Konečný spotřebitel obdrží od Z1 účet či potvrzení o doručení služby, kde musí být specifikována služba a její poskytovatel. V momentě, kdyby i Z1 vyvrátil domněnku, povinnost odvést DPH by se týkala vývojáře a ten by musel vystavit účet zákazníkovi. [19]

Dalšími subjekty, které se jsou zapojeny do poskytování elektronických služeb, jsou poskytovatelé platebních, internetových a mobilních služeb. U těchto subjektů nelze mít za to,

že se podílejí na poskytování služeb. Poskytovatelé platebních služeb se nepodílí na poskytování služeb, jestliže pouze zpracovávají platby. U poskytovatelů internetových a mobilních služeb je to obdobné. V prvním případě, pokud poskytovatel dává k dispozici pouze internetovou síť (např.: Wi-fi) k přenosu či výběru platby. Ve druhém případě, pokud mobilní operátor pouze zajišťuje internetovou síť, pro přenos obsahu či zpracování plateb. Uvedenou situaci znázorňuje Obr. 4.4.

Obr. 4.4 Poskytovatelé platebních, internetových a mobilních služeb v rámci řetězce



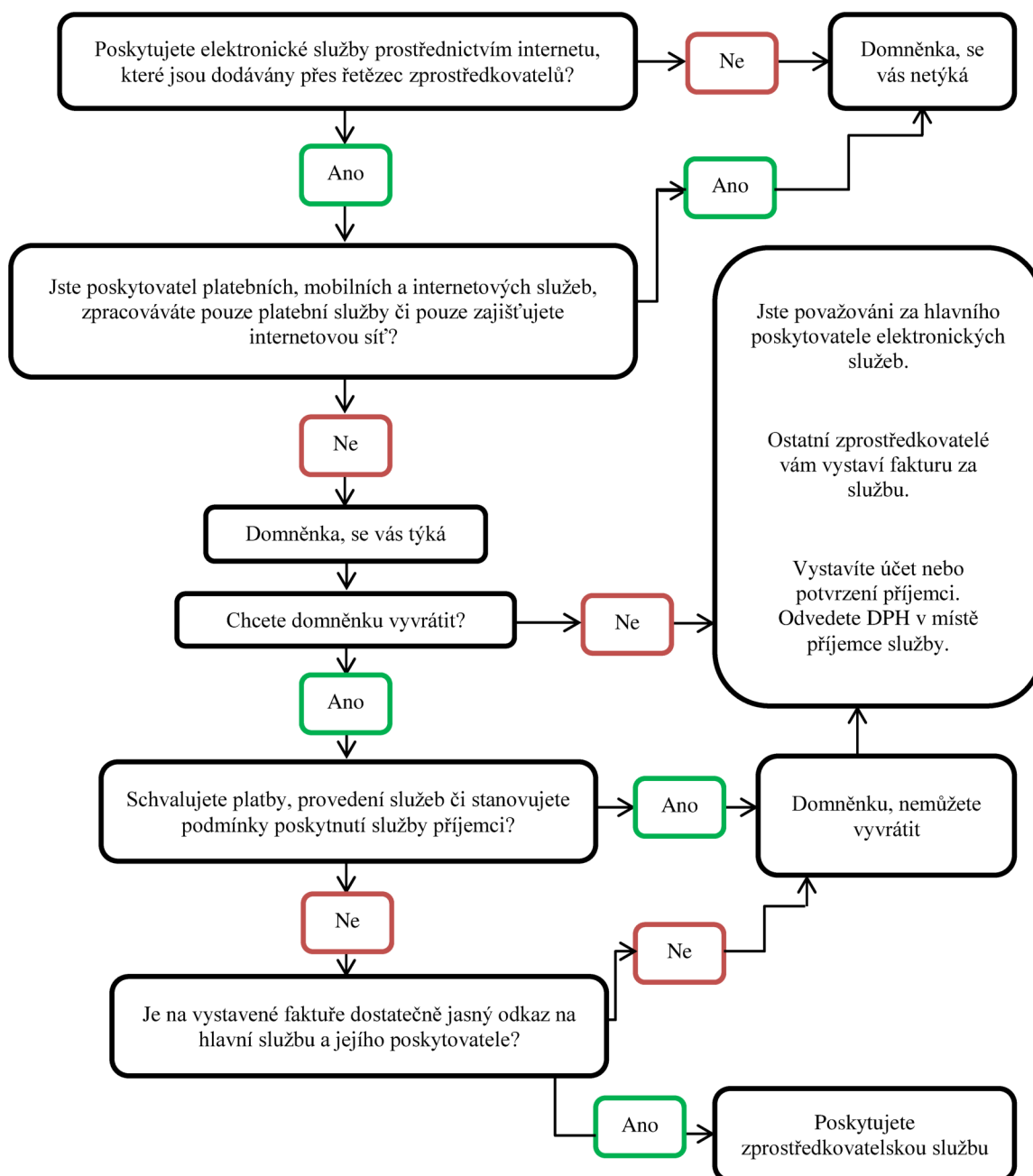
Zdroj: [19] - vlastní zpracování

Uvedená situace vychází ze stavu, že žádný z mezičlánků nevyvrátil domněnku, tím pádem je za poskytovatele služby považován Z2. Poskytovatelé platebních služeb zprostředkovávají platbu mezi konečným spotřebitelem a Z2, který vybírá poplatek za stažený obsah (**červené přerušované znázornění**). Z2 obdrží fakturu za zprostředkování služeb od platební služby. Služba (obsah) je stažen od Z2, díky poskytovatelům internetových a mobilních služeb, kteří uskutečňují technický přenos dat na zařízení příjemce (**modré přerušované znázornění**). I tito poskytovatelé vystaví fakturu Z2 za zprostředkování služeb. Konečný spotřebitel obdrží účet, kolik má za danou službu zaplatit. [19]

Mobilní služby se podílí na poskytování služeb v případě, kdyby mobilní operátor prováděl výběr plateb i nad rámec prostého zahrnutí do vyúčtování mobilních služeb např.: formou prémiových SMS v případě, že se používají nejenom ke zpracování plateb.

Níže uvedené schéma Obr. 4.5, by mohlo poskytovatelům pomoci, při řešení problému, kdo je hlavním poskytovatelem služby a kdo odvede DPH.

Obr. 4.5 Rozhodovací strom - kdo je poskytovatelem služeb



Zdroj: [19] - vlastní zpracování

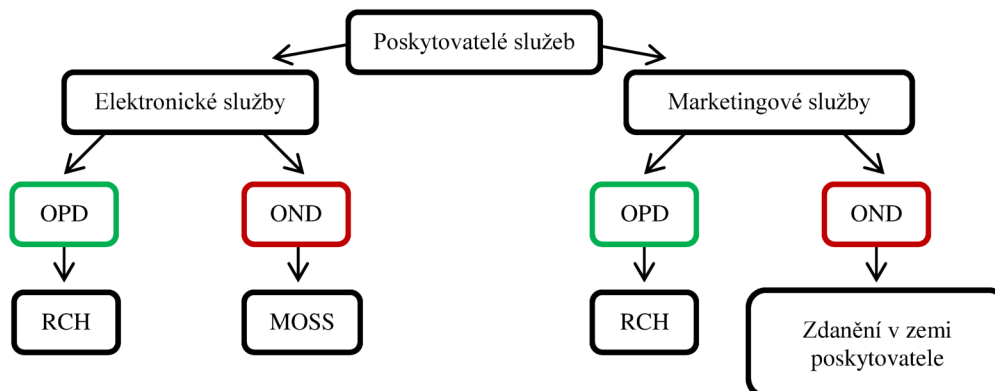
V dalších podkapitolách se bude autor věnovat komu, a kam, se elektronické služby budou poskytovat, respektive, kdo je konečný příjemce a kde je usazen.

4.4.2 Status příjemce služeb

Při poskytování elektronických služeb se poskytovatelé musí zaměřit na to, jaký je status příjemce služby. Status příjemce služby je důležitý pro správné stanovení MP a ovlivňuje tak poskytovatele při povinnosti odvodu DPH z těchto služeb. Jestliže jsou příjemci

služby z JČS, tak řeší situaci, zdali má odvést daň v režimu MOSS, v případě OND či má vystavit fakturu bez DPH v režimu RCH pro OPD, která daň odvede. V případě, že příjemce je ze stejného prostředí jako poskytovatel, pak odvádí DPH poskytovatel. Situaci znázorňuje Obr. 4.6 společně se srovnáním s poskytovateli např.: marketingových služeb (služby zdaňovány dle základního pravidla § 9 ZDPH). Autor vychází ze situace, že poskytovatelé jsou plátcí a poskytují služby do JČS.

Obr. 4.6 Povinnosti poskytovatelů na základě statusu příjemce – porovnání



Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného schématu vyplývá, že poskytovatelé marketingových služeb zdaňují OND z JČS stejně, jako občany v zemi, kde společnost sídlí. Naopak poskytovatelé elektronických služeb, musí daň odvádět v rámci režimu MOSS a musí tak řešit povinnosti navíc.

Při ověřování statusu příjemce, by se měli poskytovatelé opírat o DIČ, které dotyčná osoba poskytne nebo prokáže, že o registraci DPH požádala. Poskytovatel pak takového příjemce může považovat za OPD a jeho platnost DIČ si ověří v informačním systému VIES (VAT Information Exchange System), který sdílí data o plátcích DPH registrovaných v EU.

V některých případech, může poskytovatel považovat příjemce OPD za OND, jelikož mu nebylo sděleno DIČ. Takto postupovat mu umožňuje čl. 18 odst. 2 nařízení Rady EU č. 282/2011, avšak v případě, že nemá informace o opaku.

Tímto postupem se poskytovatel chrání před budoucí odpovědností, která může nastat, jestliže daný příjemce své DIČ nikdy nesdělí. Další možností je, že poskytovatel bude jednat s příjemcem jako s OND do doby, než mu bude sděleno DIČ. Poté, co příjemce sdělí své DIČ, je ze strany poskytovatele potřeba vystavit opravné faktury, opravit DP v režimu MOSS nebo vracet příjemci DPH, kterou mu naúčtoval. Jestliže, by příjemce požadoval vybranou DPH zpět, musí tuto situaci řešit s poskytovatelem, nikoliv se správcem daně. [19]

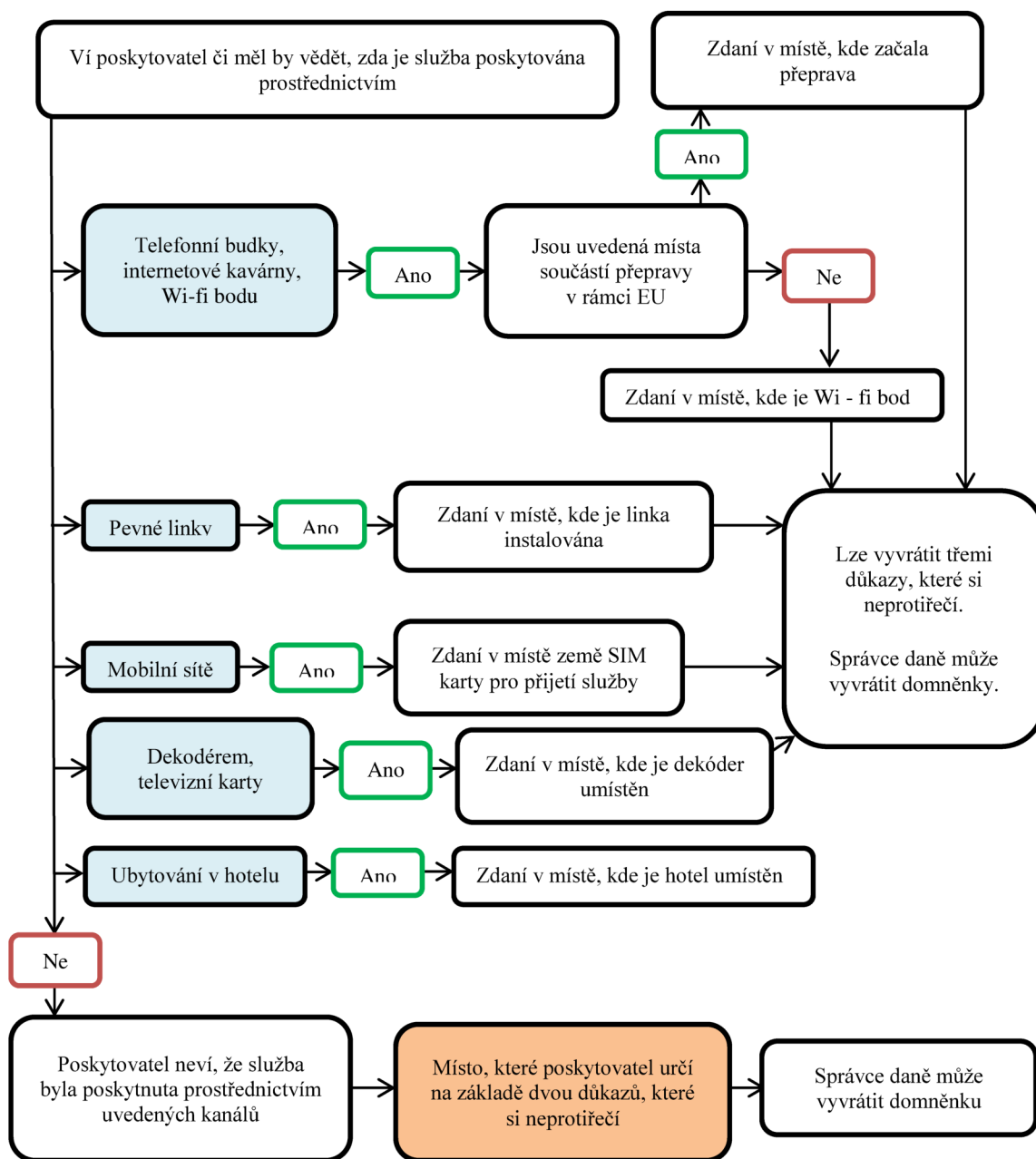
Záleží jen na poskytovateli, zda zmíněné ustanovení využije. Důvodem pro nevyužití tohoto ustanovení může být fakt, že má k dispozici dostatečné informace, podle kterých určí status příjemce jako OPD a vystaví fakturu bez DPH s tím, že daň odvede příjemce. Tyto informace, ale musí doložit a přebírá riziko v souvislosti případných problémů. V momentě, kdyby byly informace nedostačující, tak je za úhradu DPH odpovědný poskytovatel, jelikož příjemce je považován za OND.

4.4.3 Místo příjemce, kam je služba poskytována

MP je pro poskytovatele elektronických služeb důležité, pro volbu správné sazby daně, kterou odvede v místě příjemce služby. Primárně, je MP místo, kde se příjemce služby zdržuje. Toto místo je dáno osobními vazbami, jež ukazují na úzké spojení mezi FO a místem, kde žije. Může jím být i bydliště, pokud existuje důkaz, že v něm dochází k využití služby. Vodítkem pro určení místa plnění, mohou být pro poskytovatele domněnky, které mohou pomoci v případech, kdy je příjemce usazen ve více státech a pro poskytovatele je v praxi nemožné určit místo příjemce. Domněnky definuje článek 24 prováděcího nařízení č. 1042/2013 a lze je rozdělit na obecné a zvláštní. O zvláštních domněnkách bylo psáno v podkapitole 3.2.9, které definuje článek 24a a 24b. [12]

V případě, že pro místo určení nezvolí zvláštní, ale obecné domněnky, pak poskytovatel určí místo příjemce na základě článku 24b písm. d, pomocí dvou důkazů, které si neprotiřečí. Níže uvedené schéma 4.7, by mohlo poskytovatelům pomoci při rozhodování, kam mají odvést DPH z poskytovaných elektronických služeb. Zvláštní domněnky budou ve schématu znázorněny **modře**, obecné domněnky pak **oranžově**.

Obr. 4.7 Rozhodovací strom – kam poskytovatel odvede DPH



Zdroj: [19] - vlastní zpracování

Ze schématu vyplývá, že pokud poskytovatel nevlastní či neshromáždil informace, aby byly splněny podmínky pro použití zvláštních domněnek, měl by poskytovatel uplatnit obecnou domněnku, kdy místo příjemce určí na základě dvou důkazů, které si neprotiřečí.

Důkazy definuje článek 24f prováděcího nařízení a lze do nich zařadit např.: fakturační adresa příjemce, adresa IP (internetový protokol) zařízení nebo geolokalizace, bankovní údaje (místo, kde je veden bankovní účet pro placení), mezinárodní směrový kód země, uložený na příjemcově kartě SIM nebo místo pevné linky. [12]

V praxi, se může například stát, že OND si objedná službu a fakturační adresa bude v ČR, jenomže podle IP protokolu je vidět, že služba byla zakoupena v Itálii. V této situaci, přichází do úvahy právě zmíněná domněnka. Uvedené důkazy jsou v článku 24f pro ilustraci a záleží na dané společnosti, jakými důkazy zvolí místo příjemce.

Důkazy lze použít nejen pro určení správného místa příjemce, ale i pro vyvrácení domněnek v člancích 24b, a to třemi důkazy, které si neprotiřečí. Jestliže se poskytovatel rozhodne určit MP podle zvláštních domněnek, důkazy už nepotřebuje. [12]

Vyvrácení domněnek je však omezeno na článek 24a, jelikož pro poskytovatele je obtížné zjistit u poskytovaných služeb na určitých místech, kde je místo příjemce. Proto se má za to, že dané místo, je místem příjemce. V některých situacích, může dojít i k vyvrácení domněnek správcem daně např.: kvůli zneužití ze strany poskytovatele nebo špatného určení místa příjemce, musí však být patrné, že došlo ke zneužití.

Jestliže, se elektronické služby poskytují v hotelech společně s ubytováním, jsou tyto služby zdaněny v místě hotelu. Musí však být splněna podmínka, že službu poskytuje sám hotel a příjemce tuto službu platí zvlášť.

V poslední době se objevují návrhy z Evropské komise, jak usnadnit poskytovatelům určení místa příjemce. Tomuto návrhu se bude autor věnovat níže.

4.4.4 Nová pravidla pro poskytovatele elektronických služeb

V prosinci 2017 se členské státy EU dohodly na nových opatřeních ohledně dodržování pravidel DPH, které se týkají poskytovatelů elektronických služeb. Cílem je snížit byrokratickou zátěž a zvýšit daňové příjmy členských států. Od roku 2019 by měl být pro poskytovatele elektronických služeb zaveden limit DPH ve výši 10 000 EUR za rok, v rámci něhož se budou služby zdaňovat v místě, kde OPD sídlí a DPH odvede správci daně ve své zemi. Fakturace za služby by měla rovněž podléhat právní úpravě státu, kde poskytovatel sídlí. Tím odpadne společností starost o dodržování pravidel fakturace v JČS, např.: vývoj daňových sazeb.

Další návrh se týká zjednodušení pravidel týkající se určení místa příjemce služby. Tento návrh se bude týkat těch společností, které přeshraničně poskytnou elektronické služby pod, či do hranice 100 000 EUR za rok. Nyní potřebují společnosti dva důkazy, které si neprotiřečí, aby mohli správně určit místo příjemce. Nově, by měl stačit pro určení pouze jeden důkaz. [26], [27], [28]

Autor se nyní zaměří na dopad chystaných změn, týkající se zavedení hranice 10 000 EUR pro OPD poskytující elektronické služby v ČR.

Nejdříve je potřeba rozlišit dvě věci, zda je OPD registrovaná jako IO či jako plátce. Dále pak, jestli daná OPD překročila limit 10 000 EUR nebo nikoliv. Jestliže OPD překročila limit 10 000 EUR za rok již před touto chystanou změnou, pak se jí změny týkat nebudou a bude dále odvádět daň v rámci MOSS a rovněž podávat DP MOSS, jak to dělala doposud.

V případě, že ho doposud nepřekročila a je zaregistrovaná v režimu MOSS, tak se odhlásí z tohoto režimu a bude postupovat podle svého statusu, tedy IO nebo plátce DPH. OPD si však musí hlídat limit. V momentě překročení, se registruje zpátky a bude odvádět DPH za jednotlivé služby přes MOSS.

Co by přinesly chystané změny pro poskytovatele elektronických služeb, znázorňuje Tab. 4.5.

Tab. 4.5 Přehled změn, které by přineslo nové opatření pro OPD

Nynější stav 2018			
OPD	Vystavená faktura	DP DPH (řádek)	Odvod DPH
IO	s DPH JČS	26	režim MOSS
Plátce DPH	s DPH JČS	26	režim MOSS
Stav po zavedení opatření 2019			
Neplátce, IO	bez DPH	neuvedeno v DP	neodvede
Plátce DPH	s tuzemskou DPH	1	v tuzemsku

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené tabulka znázorňuje nejprve nynější stav, kdy IO a plátci DPH při poskytování elektronických služeb OND v JČS, vystaví fakturu s DPH členského státu, podle sídla příjemce a toto plnění uvedou do DP DPH na řádek 26. Daň pak odvedou v přes režim MOSS do jednotlivých členských států. Neplátce v tuzemsku, se musí nejdříve registrovat k dani v ČR.

V druhé části tabulky je znázorněn stav, který by měl nastat v roce 2019. Pro OPD přijde změna v pravidlech fakturace a místa plnění. K OND v JČS budou poskytovatelé přistupovat jako k tuzemským OND. Neplátci a IO, pak v tomto případě budou vystavovat faktury bez DPH, plnění neuvedou do DP DPH a neodvedou daň, jelikož IO je plátcem pouze vůči OPD v EU, v tuzemsku se chová jako neplátce. Plátci DPH, pak budou OND v JČS vystavovat fakturu s tuzemskou daní a jednotlivá plnění budou uvádět do řádku 1. Daň pak odvedou v rámci klasického DP DPH místně příslušnému FÚ. Takto budou postupovat do doby, než překročí stanovený limit.

Otázkou zůstává, jak to bude s limitem 10 000 EUR, který by představoval roční hranici pro registraci do režimu MOSS. Zda společnosti, které tento limit v jednom roce překročí, už zůstanou nadále v tomto režimu registrované v režimu MOSS, i když v dalších letech tuto hranici nepřekročí či se odhlásí a budou opět považovat OND z JČS jako tuzemské příjemce. Na tuto odpověď, si budou muset poskytovatelé počkat.

4.5 Shrnutí a doporučení

V následujících řádcích autor provede celkové shrnutí a vyjádří svůj názor na elektronické služby a zhodnotí připravované návrhy a nabídne doporučení společností.

Poskytovatelé elektronických služeb, musí na rozdíl od poskytovatelů „většiny klasických služeb (řídí se § 9 odst. 2 ZDPH)“ řešit dva režimy v rámci poskytování služeb v EU. Poskytování služeb OPD funguje stejným způsobem, kdy při poskytnutí služby do JČS je aplikován režim RCH. V případě poskytování OND do JČS, ale poskytovatelé „klasických služeb“ zdaňují v místě, kde mají sídlo. U elektronických služeb zdaňují v zemi příjemce a musí se registrovat do režimu MOSS a podávat speciální DP DPH. Tím pádem, těmto poskytovatelům roste byrokratická zátěž. Autor by doporučil OPD, aby svůj předmět podnikatelské činnosti konzultovali s daňovými poradci, jelikož dle informací od FÚ Jihomoravského kraje, se do režimu MOSS registrují OPD, které elektronické služby neposkytují.

Co se týká režimu MOSS, tak autor je názoru, že režim přinesl pro poskytovatele těchto služeb určité zjednodušení v oblasti podávání priznání a placení daní, jelikož už se nemusí registrovat v každém členském státě, kam poskytnou OND službu a mohou využít právě režimu MOSS. Společnostem tak odpadávají náklady např.: na překladatele nebo externí společnosti, které zaručují registraci k dani v JČS.

Autor je ale názoru, že režim je velmi nešťastně nastavený s ohledem na menší společnosti, které jsou v pozici neplátce. V momentě, kdy poskytnou pouze jedinou službu za rok, např.: za 5 EUR OND V JČS, tak se musí registrovat do MOSS a odvést daň do příslušného státu, kde je příjemce služby. Proto autor souhlasí s návrhem EU, kdy by mohla být zavedena hranice pro registraci do režimu MOSS, a kdy poskytovatelé budou přistupovat k OND jako k občanům své země a DPH budou odvádět ve své zemi. To by znamenalo, že pro současné společnosti zaregistrované v MOSS, které jsou pod stanovenou hranicí, tak se odhlásí z tohoto režimu. Z části, by se tak společnostem snížily administrativní povinnosti, jelikož by odpadla povinnost odvodu DPH přes MOSS.

Podle statistiky, bylo k 30. 11. 2017 přihlášeno do režimu MOSS v ČR 678 subjektů, ovšem není k dispozici informace, kolik tyto subjekty odvedly celkově na DPH v JČS. Nabízí se tak otázka, kolik subjektů se bude odhlášovat z režimu MOSS, pokud bude od roku 2019 platit návrh Evropské komise.

Dále, musí podnikatelé každé čtvrtletí podávat daňové přiznání, i když neposkytli žádné plnění OND a pokud by se z režimu odhlásili, musí čekat šest měsíců, než se budou moci zaregistrovat znovu. To by pak znamenalo, že v momentě poskytnutí služby OND v období čekací lhůty pro opětovnou registraci, by se poskytovatel musel registrovat k DPH v JČS. Proto by autor navrhoval snížení této čekací doby na jedno čtvrtletí.

Při poskytování služeb je potřeba dávat pozor na status příjemce, zda jde o OPD nebo OND. V případě, že se jedná o OPD, která neposkytne DIČ, je dle autora vhodné kontaktovat příjemce, zda má DIČ. Pokud není DIČ k dispozici, je v praxi s OPD zacházeno jako s OND.

Další návrh Evropské komise, který by měl začít platit od roku 2019, se týká zjednodušení pravidel pro poskytovatele v rámci dokazování místa příjemce, pouze pokud nepřekročí stanovenou hranici. S tímto návrhem autor nesouhlasí, jelikož může od poskytovatele dojít k záměrnému odvodu do JČS, kde je nižší sazba. Nově budou moci vycházet pouze z jednoho důkazu, nikde ale není stanoveno, co je považováno za hlavní důkaz. Pokud tak budou mít k dispozici např.: dva důkazy, které si protiřečí, pak už záleží na svědomí daného poskytovatele a také na to, jak důsledně jsou tyto menší subjekty sledovány.

Objevují se hlasy, že nejlepším způsobem pro určení místa příjemce by byla geolokalizace v podobě GPS. Dle autora by to bylo špatně, jelikož by to narušilo soukromí lidí a navíc lze GPS různým způsobem falšovat. V rámci zjišťování místa příjemce, by autor doporučil, co nejlépe nadefinovat svůj formulář pro objednávku, kde by kromě adresy a názvu či jména osoby, mohlo být i telefonní číslo se státní předvolbou, podle které lze určit stát příjemce. V některých případech, může být nápomocná i emailová adresa.

Jak se budou postupně vyvíjet pravidla pro elektronické služby, záleží na návrzích a jednotném konsensu členských států EU. Nicméně je už teď zřejmé, že EU postupuje k dokončení unijního jednotného digitálního trhu a poskytovatelé elektronických služeb se ještě možná dočkají několika změn v legislativě, které budou mít vliv na jejich podnikání.

5 Závěr

Když si kupujete přes internet e-book, či si stahujete hudbu nebo různé aplikace do svých chytrých telefonů, asi vás nenapadne, že jde zrovna o elektronickou službu a kolik subjektů se na službě může podílet. Navíc si nelámete hlavu s tím, odkud si danou službu kupujete. Poskytovatelům, to ale jedno není, jelikož podle stávající zákonné úpravy musí z těchto služeb odvést daň v místě, kde se příjemce služby zdržuje. Co když neví, kde je příjemce usazen nebo zda se jedná o OPD nebo OND? Jaké povinnosti vyplývají poskytovatelům vůči správcům daně? Těmto konkrétním otázkám se v diplomové práci autor zabýval.

V diplomové práci byla použita metoda deskripce, syntézy, analýzy a komparace.

Diplomová práce je zaměřena na analýzu poskytování elektronických služeb z pohledu poskytovatele služeb.

První kapitola je teoretickým úvodem do DPH. Je zde například uvedeno, co je předmětem daně, co je osvobozeno od DPH, jaké subjekty jsou z pohledu DPH rozlišovány. Také jsou zde uvedeny jednotlivá hlášení a přiznání, se kterými se OPD v rámci své podnikatelské činnosti setkávají. Následuje druhá teoretická část, která je zaměřena na jednotlivé poskytované služby z pohledu DPH s cílem poukázat, kde je místo plnění, na praktických příkladech. Konec teoretické části je věnován charakteristice režimů MOSS a RCH.

V úvodu praktické části je představena společnost 3D Visual s.r.o., která posloužila k modelovému příkladu. V modelovém příkladu je znázorněno za pomoci registrací, hlášení a přiznání, jak musí poskytovatelé elektronických služeb postupovat při plnění svých povinností vůči správci daně. Výsledkem je, že poskytovatelé těchto služeb musí rozlišovat, zda službu poskytují OPD nebo OND v JČS. To ovlivňuje nejen jejich povinnost odvést daň, ale také, jaký režim pro odvod daně zvolí, zda RCH nebo MOSS. Dále v rámci zpracování praktické části je provedena analýza problematiky elektronických služeb, se kterými se poskytovatelé setkávají. Problematika je vysvětlena schématy, jak by měli poskytovatelé správně postupovat.

Na závěr se autor pozastavil nad návrhem Evropské komise týkající se režimu MOSS, který zhodnotil se stávající situací a řešil zde, co by schválení návrhu přineslo za změny z pohledu tuzemských poskytovatelů. Poté autor shrnul své poznatky na uvedené téma, vyjádřil svůj názor MOSS, připravované změny a zmínil některá doporučení pro poskytovatele.

Seznam použité literatury

Knihy a odborné články

- [1] BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH a daňové doklady*. Praha: Polygon, 2013. ISBN 978-80-7273-172-5.
- [2] BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016. 144 s. ISBN 978-8-7273-176-3.
- [3] DUŠEK Jiří. *DPH 2018 - zákon s přehledy*. 15. vyd. Praha: Grada, 2018. 256 s. ISBN 978-80-271-0865-7.
- [4] GALOČÍK Svatopluk, Oto PAIKERT. *DPH 2018 výklad s příklady*. 14. vyd. Praha: Grada, 2018. 432 s. ISBN 978-80-271-0428-4.
- [5] GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 7. vydání. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-247-5838-1.
- [6] HOLUBOVÁ Olga. *Osvobození od DPH - vybrané oblasti včetně § 56 zákona o DPH*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 144 s. ISBN 978-80-755-2082-1
- [7] KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2017*. 4. vyd. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-087-4.
- [8] KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 8. vyd. Praha: VOX, 2017. 396 s. ISBN 978-80-87480-56-4.
- [9] MIKULECKÁ Mária. *Kontrolní hlášení 2016*. Olomouc: ANAG, 2016. 136 s. ISBN 978-80-7554-002-7
- [10] ŠIROKÝ Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady* 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 128 s. ISBN 978-80-7552-315-0
- [11] VAN BREDERODE, Robert F., a Richard KREVER. *VAT and Financial Services Comparative Law and Economic Perspectives*. Singapore: Springer, 2017. ISBN 978-981-10-3463-3.

Zákony a ostatní

- [12] Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby. In: Úřední věstník Evropské unie. 2013, L 284, s. 1-9. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R1042&from=CS>. ISSN 1977-0626.

- [13] Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. 2011, L 077, s. 1-22. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0282&from=CS>. ISSN 1977-0626.
- [14] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: Úřední věstník Evropské unie. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.
- [15] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
- [16] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 87, s. 4038-4104 Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.
- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117, s. 3474-3491 Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=586/1992%20&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Internetové zdroje

- [18] EVROPSKÁ KOMISE. *Sazby DPH* [online]. [cit. 2018-04-04] Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/buy-sell/vat-rates/index_cs.htm
- [19] EVROPSKÁ KOMISE. *Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015* [online]. [cit. 2014-04-13] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf
- [20] FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *DPH - zvláštní režim jednoho správního místa (MOSS)* [online]. [cit. 2015-03-31] Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/placeni-dani/jak-spravne-zaplatit-dan/2015/dph>

- zvlastni-rezim-jednoho-spravniho-mista-5921
- [21] FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *DPH – zvláštní režim jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných od 1. 1. 2015 (tzv. Mini One Stop Shop)* [online]. [cit. 2015-01-01] Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-mezinarodni-spoluprace-a-dph/MOSS_info.pdf
 - [22] FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení* [online]. [cit. 2016-08-08] Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-29.pdf
 - [23] FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. *Zvláštní režim jednoho správního místa Mini One Stop Shop – EU režim - Informační materiál pro veřejnost* [online]. [cit. 2015-01-01] Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-mezinarodni-spoluprace-a-dph/MOSS_informace-pro-verejnost.pdf
 - [24] INTERNET INFO. *Vyplatí se dobrovolná registrace k DPH? Poradíme vám, kdy ano, a kdy ne* [online]. [cit. 2012-08-10] Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/vyplati-se-dobrovolna-registrace-k-dph-poradime-vam-kdy-ano-a-kdy-ne/>
 - [25] KONEČNÁ, Jana. *Souhrnné hlášení k DPH do EU* [online]. [cit. 2016-05-23] Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/souhrnne-hlaseni-dph.php>
 - [26] KPMG. *MOSS: budoucnost internetového obchodu?* [online]. [cit. 2018-01-17]. Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/moss-budoucnost-internetoveho-obchodu>
 - [27] KPMG. *Nová pravidla pro zdanění digitální ekonomiky* [online]. [cit. 2018-04-04]. Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/nova-pravidla-pro-zdaneni-digitalni-ekonomiky>
 - [28] KPMG. *Očekávané změny v zákoně o DPH v roce 2019* [online]. [cit. 2018-02-16]. Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/cekavane-zmeny-v-zakone-o-dph-v-roce-2019>
 - [29] MLADÁ FRONTA. *„Reverse charge“ – hojně využívaný daňový mechanismus* [online]. [cit. 2011-02-24] Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/298968-reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>
 - [30] MLADÁ FRONTA. *Nezvládáte dluhy? Pomozte si splátkovým kalendářem* [online]. [cit. 2017-11-01]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/499576-splatkovy-kalendar/>
 - [31] STORMWARE. *Platební a splátkový kalendář v kontrolním hlášení* [online]. [cit. 2016-02-18] Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/platebni-a-splatkovy-kalendar-v-kontrolnim-hlaseni/>
 - [32] VALÁŠEK, Martin. *Zmírnění sankcí a lhůt pro podání kontrolní hlášení očima českého zákonodárce* [online]. [cit. 2016-10-21] Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/zmirneni-sankci-a-lhut-pro-podani-kontrolni-hlaseni-ocima-ceskeho-zakonodarce/>

Seznam zkratk


B2B.	Business-to-business
B2C	Business-to-consumer
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DD	Daňový doklad
DP	Daňové přiznání
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
FO	Fyzická osoba
FSČR	Finanční správa České republiky
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JČS	Jiný členský stát
KH	Kontrolní hlášení
MF	Ministerstvo financí
MP	Místo plnění
OND	Osoba nepovinná k dani
OPD	Osoba povinná k dani
ORD	Osoba registrovaná k dani
PO	Právnícká osoba
RCH	Reverse charge
SH	Souhrnné hlášení
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2018



Bc. Marek Sič

Seznam příloh

Příloha č. 1	Daňový doklad
Příloha č. 2	Přihláška k registraci IO
Příloha č. 3	Souhrnné hlášení leden 2018
Příloha č. 4	Daňové přiznání k DPH leden 2018
Příloha č. 5	Přihláška k registraci pro plátce
Příloha č. 6	Daňové přiznání k DPH březen 2018
Příloha č. 7	Kontrolní hlášení březen 2018
Příloha č. 8	Registrace do režimu MOSS
Příloha č. 9	Daňového přiznání MOSS za Q1
Příloha č. 10	Kódy a jednotlivé sazby států v EU